

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Využití vnitropodnikového účetnictví ve vybrané obchodní společnosti
Use of Internal Accounting in the Selected Business Company

Student:
Vedoucí bakalářské práce:

Natálie Svobodová
Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2017

Zadání bakalářské práce

Student: **Natálie Svobodová**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Téma: **Využití vnitropodnikového účetnictví ve vybrané obchodní společnosti**
Use of Internal Accounting in the Selected Business Company
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teorie vnitropodnikového účetnictví
3. Charakteristika a členění nákladů a výnosů
4. Využití vnitropodnikového účetnictví ve vybrané obchodní společnosti
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.

KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 18.11.2016

Datum odevzdání: 05.05.2017

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracovala samostatně, přílohu č. 1 - 14 jsem upravila a vložila“.

V Ostravě dne 5. 5. 2017


.....
Natálie Svobodová

Obsah

1. Úvod	5
2. Teorie vnitropodnikového účetnictví	7
2.1 Subsystemy účetnictví	7
2.1.1 Finanční účetnictví	8
2.1.2 Daňové účetnictví	9
2.1.3 Manažerské účetnictví	9
2.1.4 Vnitropodnikové účetnictví	10
2.2 Organizace vnitropodnikového účetnictví	11
2.2.1 Jednookruhová účetní soustava	11
2.2.2 Dvouokruhová účetní soustava	12
2.2.3 Kombinovaná účetní soustava	13
2.3 Vnitropodnikové útvary a jejich členění	14
2.4 Odpovědnostně orientované účetnictví	16
2.4.1 Organizační struktura podniku	18
2.4.2 Centralizace a decentralizace v odpovědnostním řízení	18
2.4.3 Ekonomická struktura podniku	21
3. Charakteristika a členění nákladů a výnosů	24
3.1 Náklady	24
3.1.1 Finanční pojetí nákladů	24
3.1.2 Hodnotové pojetí nákladů	25
3.1.3 Ekonomické pojetí nákladů	25
3.2 Náklady a jejich členění	26
3.2.1 Druhové členění nákladů	26
3.2.2 Účelové členění nákladů	27
3.2.3 Členění nákladů dle vztahu ke změně objemu	31
3.3 Smíšené náklady	37
3.4 Výnosy	38
3.5 Členění výnosů	39
4. Využití vnitropodnikového účetnictví ve vybrané obchodní společnosti	43
4.1 Charakteristika společnosti Sigma, s.r.o.	43
4.2 Organizační struktura společnosti Sigma, s.r.o.	44
4.3 Způsob vedení účetnictví	50
4.3.1 Vnitropodnikové účetnictví	51
4.4 Vnitropodniková směrnice pro prodejní střediska	55
4.5 Analýza a zhodnocení vybraných nákladových účtů společnosti Sigma, s.r.o.	58
4.6 Analýza a zhodnocení vybraných výnosových účtů společnosti Sigma, s.r.o.	59

4.7	Výsledek hospodaření za společnost	60
4.8	Návrh na přerozdělení nákladů, jež náleží jednotlivým prodejním střediskům	65
5.	Závěr	71
	Seznam použité literatury.....	73
	Seznam zkratek.....	75
	Seznam schémat, tabulek, grafů, vzorců a obrázků	
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1. Úvod

Vnitropodnikové účetnictví je velmi důležitou částí účetnictví v podniku, slouží interním uživatelům, především řídicím pracovníkům, manažerům a vlastníkům, zabývajícím se řízením společnosti. Na rozdíl od finančního účetnictví, které je upraveno zákonnými předpisy a slouží externím uživatelům (akcionářům, státním orgánům, bankám atd.), vnitropodnikové účetnictví za daných podmínek není upraveno nijak a účetní jednotka se rozhodne sama, zda a v jaké formě ho bude používat. Nyní vnitropodnikové účetnictví není jen doménou velkých podniků, ale je důležité také pro malé či střední podniky, jelikož sledování nákladů a výnosů ve vhodném členění je důležitější pro výsledky hospodaření jednotlivých hospodářských středisek v rámci podniku, tyto faktory jsou pak důležité při rozhodování o budoucnosti podniku.

Bakalářská práce se dělí na dvě části, a to na část teoretickou a část praktickou. Druhá kapitola bakalářské práce se věnuje teoretickému vymezení jednotlivých typů účetnictví a vysvětlení jejich vzájemných vztahů, hlavním cílem této teoretické části je charakteristika vnitropodnikového účetnictví a jeho způsobu vedení, tedy formou jednookruhové, dvouokruhové a kombinované účetní soustavy, dále je pozornost věnována vnitropodnikovým útvarům, organizační a ekonomické struktuře podniku.

Třetí kapitola se zaměřuje na charakteristiku a členění nákladů a výnosů, představíme si také pojetí nákladů z hlediska jak finančního, hodnotového, tak i ekonomického. Nejdůležitějším cílem v této kapitole je vymezit členění nákladů a výnosů, ať už se jedná o členění dle druhů, dle vztahu k objemu či dle jednotlivých míst vzniku, každé členění je důležitým článkem pro účinnější řízení nákladů a veličin, které ovlivňují výsledek hospodaření.

Hlavním cílem praktické části je aplikování teoretických poznatků ve společnosti Sigma, s.r.o. Zaměříme se organizační strukturu dané společnosti, na její vnitropodnikové směrnice, na analýzu a zhodnocení vnitropodnikového účetnictví zmiňované společnosti a v poslední řadě na výsledky hospodaření prodejních středisek, které jsme zjistili z interních zdrojů.

V teoretické části byla využita metoda deskripce a metoda teoretického vymezení základních pojmů. V praktické části při jednotlivých úsecích společnosti se využívá metoda deskripce, metoda komparace se nachází u jednotlivých prodejních

středisek. Dále metoda praktické aplikace slouží ke zpracování účetních informací podniku Sigma, s.r.o. a analýza přidělování nákladů a výnosů prodejním střediskům.

V závěru si shrneme poznatky a navrhneme případné změny, jež mohou být prospěšné pro Sigmu, s.r.o.

Vlastní názory, názory, připomínky, poznatky a zhodnocení jsou v bakalářské práci psány kurzívou.

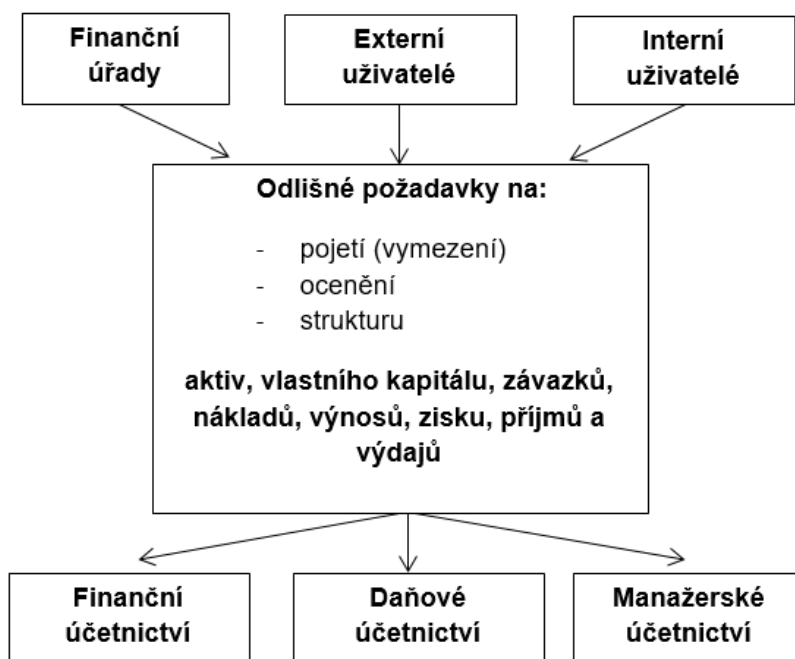
2. Teorie vnitropodnikového účetnictví

Pro účetnictví, které se nachází v zemích s vyspělou tržní ekonomikou, je charakteristické, že se v relativně samostatných účetních okruzích odlišují účetní informace tzv. finančního účetnictví, které jsou určeny externím uživatelům (např. bankám, daňovým orgánům, věřitelům), od informací vnitropodnikového či manažerského účetnictví, které využívají řídicí pracovníci pro svá rozhodnutí. [7]

2.1 Subsystémy účetnictví

Jelikož jsou potřeby jednotlivých uživatelů (interních či externích) účetních informací různorodé, jsou kladeny vysoké nároky na systémy, jež slouží k jejich zpracování. Z tohoto tvrzení je zřejmé, že požadavky jednotlivých uživatelů se budou obsahově lišit, a to především ve vymezení, ocenění a struktuře aktiv, vlastního kapitálu, závazků, nákladů a výnosů, zisku apod. Původní jediný zpracovatelský způsob zobrazení skutečnosti, konkrétních hospodářských transakcí, by měl směřovat do tří uživatelsky odlišných subsystémů, a to finančního, daňového a manažerského účetnictví (viz Schéma 2.1). [4]

Schéma 2.1 Vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví



Zdroj: [4], vlastní zpracování

2.1.1 Finanční účetnictví

Právní předpis pro vedení účetnictví v České republice (dále jen „ČR“) je zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, v platném znění (dále jen „zákon o účetnictví“), vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“) a České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ČÚS pro účetní jednotky“).

Hlavním úkolem finančního účetnictví je poskytování věrohodných informací o finanční situaci a hospodaření podniku (tedy o jejích nákladech a výnosech, výsledcích hospodaření, majetku a závazcích. Při jeho vedení a sestavování účetních výkazů je nezbytné dodržování pravidel, které garantuje externím uživatelům úplnost účetních informací, spolehlivost, srovnatelnost v čase a mezi podniky. Vykazované informace, které vyplývají z finančního účetnictví, jsou ovlivněny skutečností, že jejich zveřejňovaná část (zejména účetní závěrka) je přístupná i konkurenčním podnikům. Jsou to informace zobrazené především na výsledky dosažené v minulosti, závisí na nich růst hodnoty podniku, rozdělení zisku apod. Zásadně se poskytují jednou za rok. [3, 4, 9]

Na rozdíl od finančního účetnictví měly by být informace z manažerského účetnictví utajené a nepřístupné pro externí uživatele, jedná se například o zisk z prodeje konkrétních výkonů apod. Výsledek hospodaření je zjišťován za podnik jako celek, tedy za všechny jeho základní oblasti činnosti.

Mezi finančním a manažerským účetnictvím existuje mnoho rozdílů, ale nejdůležitějším z nich je jejich vlastní obsahové zaměření. Jedná se o dva základní způsoby zhodnocení vložených zdrojů, a to zhodnocení, které vyplývá z finančních a investičních aktivit podniku (tedy aktivity bez transformačního procesu), a zhodnocení plynoucí z prodeje vytvořených výkonů, kdy se jedná o zhodnocení z hlavní výdělečné činnosti podniku. Výsledek hospodaření je zjišťován za podnik jako celek, tedy za všechny jeho základní oblasti činnosti a velká pozornost je věnována systematickému členění vykazovaného hospodářského výsledku, zatímco předmětem zájmu manažerského účetnictví je zejména podpora hodnotového řízení hlavní výdělečné činnosti. [3, 4, 9]

2.1.2 Daňové účetnictví

Základním právním předpisem, ze kterého vychází každý podnikatelský subjekt pro správné stanovení základu daně, představuje zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

„Ve vzájemném vztahu **finančního a daňového účetnictví** se prosazuje silná tendence zobrazovat podnikatelský proces s primárním zřetelem na zájmy **externích uživatelů finančního účetnictví**. Tento trend se projevuje i ve způsobu měření nákladů, výnosů a zisku, který koncepčně vychází ze snahy **vyjádřit tyto veličiny s ohledem na principy uchování kapitálu a vyjádření výdělkové schopnosti firmy v období**“, jak tvrdí Král (2002, s. 98).

Hlavním úkolem daňového účetnictví je transformace zisku z finančního účetnictví na daňový základ. Úprava může probíhat dvojím způsobem, a to buď formou výběru účetních informací (např. oddělením daňově účinných nákladů a výnosů od daňově neúčinných nákladů a výnosů), anebo upravením zisku na daňový základ mimo účetní systém (příkladem je zjišťování daňových odpisů).

Externí uživatelé finančního účetnictví ovlivňují vztahy mezi finančním a daňovým účetnictvím. Tento fakt se projevuje i ve způsobu měření nákladů, výnosů a zisku, který by měl vyjadřovat princip poctivého a věrného zobrazení předmětu finančního účetnictví. V důsledku této orientace je zvětšující se rozpor mezi vyjádřením zisku a daňového základu daně z příjmu. Subjekty, jež nejsou povinny vést účetnictví, vedou tzv. daňovou evidenci, která musí být v souladu s daňovými zákony. [4, 6]

2.1.3 Manažerské účetnictví

Cílem manažerského účetnictví je zjišťování, třídění, analýza a vykazání informací, a to takovým způsobem, který umožňuje řídicím pracovníkům (výkonným ředitelům, manažerům a vlastníkům) řídit vztah mezi vynaloženými zdroji a dosaženými výsledky, zlepšovat finanční pozici, ovlivnit základní faktory ekonomického vývoje podniku a podporovat jeho výkonnost. Pro konkrétní obsah informací je důležité rozlišovat především pořadí a návaznost cílů taktického, strategického a operativního řízení, jejich vzájemné spojitosti a dodržovat pořadí pravomoci a odpovědnosti vnitropodnikových struktur řízení. [4, 6]

Manažerské účetnictví získává a využívá informace, které nejsou zahrnuty v účetním systému, může se jednat např. o marketingové studie, studie pro konkrétní problémové

oblasti apod., a proto je důležitou součástí neustále se vyvíjejícího manažerského informačního systému.

Při srovnání s finančním účetnictvím je zdůrazňováno jeho obsahově rozdílné (tzv. duální) pojetí, které se liší dvěma způsoby. Manažerské účetnictví může vycházet z jinak vymezených aktiv a pasiv (příkladem je sledování stavu a změny materiálu přijatého ke zpracování, sledování stavu a změny dlouhodobých pohledávek a závazků z titulu leasingových splátek apod.). Další odlišnost se týká konkrétních způsobů oceňování, kdy je potlačován tradiční způsob historického oceňování a je aplikováno ocenění na úrovni předem stanovených veličin na různých úrovních reprodukčních cen a na úrovni oportunitních nákladů a výnosů. [4, 6]

2.1.4 Vnitropodnikové účetnictví

Legislativní vymezení vnitropodnikového účetnictví je možno najít v Českých účetních standardech pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů č. 001 Účty a zásady účtování na účtech (dále jen „ČÚS 001“), kdy v bodě 2.5 je stanoveno, že formu, organizaci a zaměření si určuje účetní jednotka sama, přitom však musí zabezpečit podklady pro finanční účetnictví. Jedná se o podklady o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností, pro vyjádření aktivace výkonů a pro ocenění zásob a ostatních výkonů vlastní činnosti. Vnitropodnikové účetnictví je chápáno ze dvou hledisek, a to z hlediska předmětu zobrazení, kdy se zaměřuje na ekonomickou realitu pouze z tzv. intervalových veličin (nákladů, výnosů a zisku), a z hlediska fází rozhodovacího procesu, kterým se vnitropodnikové účetnictví zabývá. Je zaměřeno především na první fázi, která zahrnuje zobrazení reprodukčního procesu, jehož konkrétní varianta byla přijata. Poskytnutí informace o skutečném a předpokládaném vývoji přijaté alternativy je smyslem vnitropodnikového účetnictví. [7]

Vnitropodnikové účetnictví je orientováno převážně na zjištění skutečně vynaložených nákladů a výnosů ve vztahu k finálním prodávaným výkonům, činnostem a útvarům, které jsou odpovědné vynaloženým nákladům, respektive realizovaným výnosům. Jak se tyto náklady mohou změnit, dojde-li ke změně objemu a sortimentu prováděných výkonů neboli jaký je vztah těchto nákladových propočtů k cenovým úvahám a rozhodnutím. Výsledky pak slouží především pro rozhodování o ceně daného výrobku, preferenci, pro zavedení nového výrobku apod. Důležitá je vazba účetních informací na kalkulaci výkonů. Předpokládané jednorocní informace

nevyhovují potřebám běžného řízení, proto účetním obdobím se stává zpravidla měsíc, i když automatizované zpracování dat umožní častější vykazování, často i na požádání. [2, 4, 7]

2.2 Organizace vnitropodnikového účetnictví

V tržní ekonomice se nevyskytuje regulace vnitropodnikového účetnictví z vnějšku, pokud však k určitým regulacím dochází, mají většinou povahu obecných zásad a řízení této oblasti účetnictví spadá do pravomoci samostatného podniku. Dle předpisu je umožněno organizovat vnitropodnikové účetnictví třemi způsoby, a to formou jednookruhovou účetní soustavou, dvouokruhovou účetní soustavou anebo kombinací výše zmiňovaných účetních soustav. [1]

2.2.1 Jednookruhová účetní soustava

V jednookruhové účetní soustavě se rozdílné informační požadavky jednotlivých skupin uživatelů řeší v rámci analytické evidence. V jednu účetním okruhu se zaznamenávají veškeré transakce, umožňuje se tak získávat informace dle požadavků uživatelů. Aby jednookruhová soustava fungovala, je třeba vytvořit systematickou analytickou evidenci, jednak z hlediska věcné náplně účtů, tak z hlediska jednotlivých útvarů a výkonů. V jednookruhové účetní soustavě se obdobně jako ve dvouokruhové účetní soustavě využívají účty rozdílů při rozdílném zobrazení účetních informací ve finančním a nákladovém účetnictví. [4]

Výsledek hospodaření se zjišťuje složitějším způsobem, součástí číselné identifikace účtů je i rozlišení, zda příslušný účet vstupuje do hospodářského výsledku vnitropodnikového či finančního účetnictví, nebo jestli bude zahrnout do jeho výpočtu pouze v jednom z uvedených okruhů.

Kromě účtů, které se nachází v jednookruhové soustavě účetních informací vymezeny jako účty analytické k určitému syntetickému účtu finančního účetnictví, se doplňují o další účty, jež nejsou ve finančním účetnictví využívány pro zobrazení hospodářských transakcí podniku jako celku (viz Schéma 2.2). Především se jedná o účty pro zobrazení vnitropodnikových kooperačních vztahů mezi útvarů, tzv. interních nákladů a výnosů. Tyto účty nemají vliv na úroveň hospodářského výsledku podniku, ale mají význam při zjišťování vnitropodnikových výsledků hospodaření, při výpočtu hospodářského výsledku podniku se vzájemně eliminují. Interní vztahy mezi útvarů

jsou zobrazeny na účtech, které nevyužíváme ve finančním účetnictví, jedná se o účty v účtové skupině:

- 59 Vnitropodnikové náklady a
- 69 Vnitropodnikové výnosy

[4]

Schéma 2.2 Jednookruhová soustava účetních informací



Zdroj: [4], vlastní zpracování

2.2.2 Dvouokruhová účetní soustava

Jelikož se v praxi vzájemný vztah finančního a manažerského účetnictví neřeší ani jednou z krajních možností, ale vždy jejich kombinací, považuje se zpravidla řešení vycházející z dvouokruhové organizace za uživatelsky výhodné. V zemích kontinentální Evropy se uplatňuje zpravidla méně vyhraněné řešení a je ovlivňováno třemi skutečnostmi, a to, že metodická stránka účetnictví je zde předmětem **přísnější regulace**, pro zjišťování nákladů ve finančním účetnictví je základním hlediskem **jejich druhové členění** a informační subsystém manažerského účetnictví je koncipován jako **průkazný podklad pro ocenění změny stavu nedokončené výroby, výrobků a aktivovaných výkonů ve finančním účetnictví**. [6]

Spojovací účty slouží k převodu příslušných částek z finančního účetnictví do vnitropodnikového účetnictví a naopak (viz Schéma 2.3), používají se u všech hospodářských transakcí, které jsou předmětem zobrazení v obou účetních systémech. Hlavní funkcí je kontrola správnosti a dodržení metodických prvků účetnictví, což je podvojnost a souvztažnost. Existuje spojovací účet aktivace vnitropodnikových výkonů, časového rozlišení apod., ale nejčastěji používané účty jsou:

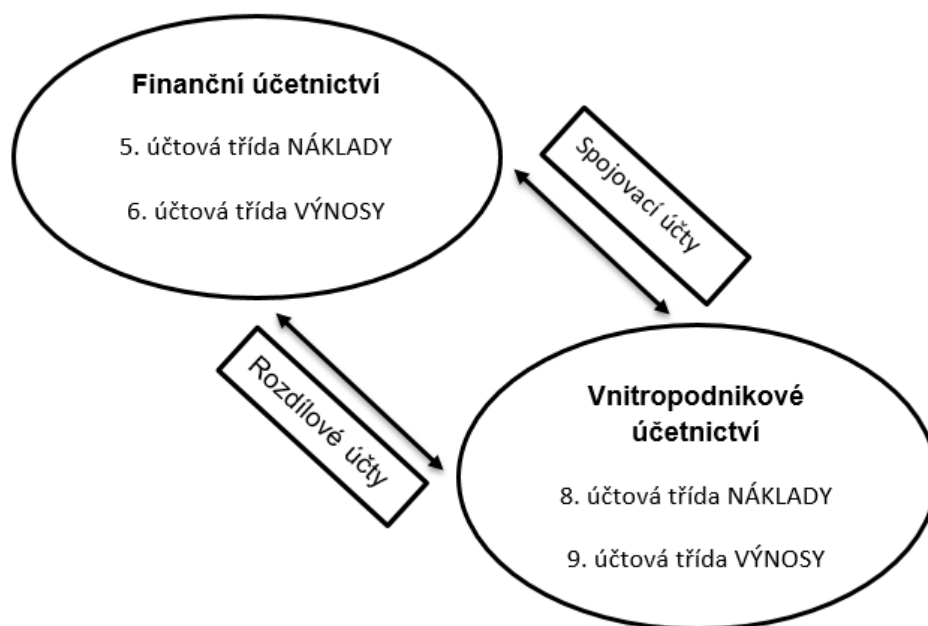
- spojovací účet nákladů,

- spojovací účet výnosů,
- spojovací účet zásob.

[2, 4]

Rozdílové účty slouží k zachycování rozdílů, které vyplývají z rozdílného ocenění převáděných položek nákladů a výnosů z finančního do vnitropodnikového účetnictví a naopak. Účty rozdílů poskytují velmi důležité informace pro vrcholové vedení, které mohou být důležitým doplňkovým zdrojem informací pro analýzu zjištěného hospodářského výsledku ve finančním účetnictví. Vhodné číselné označení účtů rozdílů, např. volba posledního čísla či znaku, zajišťuje, aby informace z těchto dvou účtů byly poskytovány pouze vrcholovému vedení a hlavně, aby nebyly k dispozici na nižších úrovních vnitropodnikového řízení. Nebude-li dostatek informací uvnitř podniku o příčinách odlišného účetního zobrazení stejné transakce (příkladem je výše odpisu dlouhodobého hmotného majetku (dále jen „DHM“), mohlo by dojít ke zkreslování hospodářského výsledku v daném období, což by mohlo vyvolat nedůvěru k účetním informacím jako takovým. [2, 4]

Schéma 2.3 Dvouokruhová soustava účetních informací



Zdroj: [7], vlastní zpracování

2.2.3 Kombinovaná účetní soustava

Pro současnou praxi je typická snaha obě soustavy účelně kombinovat, zobecnění předností a nedostatků obou forem můžeme pak využít i pro doporučení,

jak je možné kombinovat oba dva přístupy. Pokud by se při analýze požadavků externích a interních uživatelů zjistilo, že jsou do takové míry různorodé, že je nelze zajistit bezezbytkovým rozkladem analytických účtu na účty analytické a zároveň, že oba přístupy vycházejí z odlišného vymezení či ocenění aktiv a pasiv, je účelnější v této oblasti zřídit dva okruhy účtu pro zobrazení reality. Na druhou stranu, vyplyne-li z analýzy, že požadavky finančního účetnictví v jiných částech podnikatelského procesu můžeme zajistit pouhou součtovou agregací podrobnějších informací vnitropodnikového účetnictví, bude se informační vztah obou subsystémů organizovat formou analytické evidence. [6]

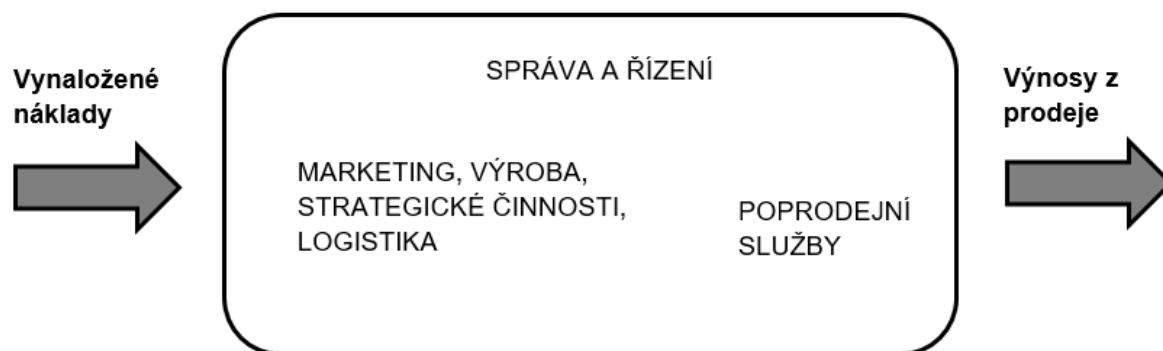
2.3 Vnitropodnikové útvary a jejich členění

Konkrétní útvary zajišťují jednotlivé činnosti, jež jsou nezbytné pro komplexní zabezpečení podnikatelského procesu. Tím, že je vymezena organizační struktura podniku, je definována nejen hierarchie útvarů, ale i jejich vzájemná provázanost. Lze charakterizovat základní činnosti na nejobecnější úrovni, jež jsou nezbytné pro komplexní vytvoření výkonu v jakýchkoliv věcně odlišných podmínkách. [4]

Útvary, jež se zabývají samotnou **koncepcí výkonů** (strategický marketing, výzkum), jež **zajišťují komunikaci se zákazníky** (marketing a podpora prodeje) a **budování distribučních sítí** (logistika, prodej, distribuce, poprodejní servis) rozhodují o úspěšnosti budoucího prodeje výkonů na trhu. Vlastní tvorba výkonu, kterou zajišťují útvary hlavní výroby a přípravné útvary a která byla rozhodující pro úspěšné přežití podniku, se stále víc a víc stává pouze jednou důležitou částí složitě strukturovaného procesu tvorby výkonu (viz Schéma 2.4).

Různorodosti a komplexnosti činností procesu tvorby jsou kladeny vysoké nároky na vlastní organizaci a řízení podnikatelského procesu jako takového, ale i na jeho hodnotové řízení. Strategické řízení nákladů rozhoduje o ovlivnitelnosti vývoje nákladů a má nové požadavky na nástroj a metody řízení nákladů. [4]

Schéma 2.4 Proces tvorby výkonu



Zdroj: [4], vlastní zpracování

Nejobecněji můžeme rozčlenit útvary na útvary hlavní, servisní a správní, popřípadě speciální činnosti, členění je natolik univerzální, že ho lze použít pro jakoukoli oblast činnosti, tzn. nejen pro výrobní podniky, ale i pro podniky, které poskytují služby, finanční instituce, banky, obchodní podniky, a dokonce pro podnikatelské podniky, jako jsou školy, nemocnice apod. [4]

Útvary hlavní činnosti

Útvary hlavní činnosti tvoří vlastní podstatu každého konkrétního podnikatelského procesu, bezprostředně se podílejí na tvorbě externích výkonů (na jejich vytvoření a realizaci). Zabezpečují výkon od okamžiku existence nového výkonu až do okamžiku prodeje. Hlavní činnost ve výrobních podnicích začíná logistikou a nákupem, pokračuje útvary technické přípravy výroby a je završena útvary distribuce a prodeje, u některých oborů činnosti jsou součástí i poprodejní služby. Útvary hlavní činnosti si za cíl kladou přispívání k tvorbě zisku podniku jako celku. [4]

Útvary servisní činnosti

Jedná se o takové útvary, které poskytují služby ostatním útvarům uvnitř podniku. Příklady jsou útvary dopravy, oprav a údržby, výroba energie, ale nejvýznamnější jsou útvary informačních technologií. Servisní útvary vytvářejí podmínky pro kompletní zajištění hlavní činnosti, ale hlavní výkony (externí) jimi bezprostředně neprocházejí. Pro malé podniky je typické, že nakupují tyto služby externě. Jedním z cílů je poskytování interní služby za nižší náklady, než které by bylo nutné vynaložit při pořízení od externích dodavatelů. Pro existenci interních služeb je důležitým důvodem jejich pohotovost a specializace. Pokud není dostatečně využita

kapacita servisních útvarů, poskytují své služby i externím zákazníkům. U výkonů, které nejsou vytvářeny pro externí zákazníky, přínos servisních útvarů lze hodnotit dvojím způsobem. U útvarů, které poskytují jednoznačně definovatelné a měřitelné interní výkony (hod. údržby, km dopravy apod.), lze výkonnost měřit pomocí vnitropodnikových cen a u útvarů, které nelze měřit, je výkonnost vyhodnocována vedením podniku na základě uznaných nákladů rozpočtem. [4]

Útvary správní činnosti

Tyto útvary plní základní manažerské funkce a zajišťují řízení celého podniku. Patří sem útvary vrcholového řízení celého podniku, ale také útvary řízení jeho o stupeň nižších organizačních úrovní (divizí, závodů apod.). Činnost správního útvaru nemá zpravidla vztah ke konkrétním výkonům běžného období, představuje společné náklady pro organizační jednotku jako celek, jež jsou ke konkrétním výkonům neadresné. Jejich výkony nelze měřit, náklady útvaru řídí vlastníci nebo vrcholové vedení podniku.

Útvary strategického řízení mají relativně samostatné postavení mezi útvary, které se zabývají strategickým řízením (jedná se například o útvary strategického marketingu, útvary výzkumu a vývoje atd.). Náklady výzkumu a vývoje a strategické marketingové náklady jsou příčinně vyvolány druhem nebo skupinou výkonů, na rozdíl od útvarů správy a řízení, které nemají vztah ke konkrétním výkonům. [4]

Speciální útvary

Jsou vytvářeny zejména ve velkých podnicích s cílem zajistit sociální program podniku a sociální služby pro zaměstnance (zajistit rekreační zařízení, fitcentra či poskytnout ubytování apod.). Hodnocení činnosti tohoto střediska je problémem, který souvisí s komplexními propočty optimalizace nákladů podniku a z toho plynoucích přínosů podniku (loajalita zaměstnanců, dobré jméno podniku). [4]

2.4 Odpovědnostně orientované účetnictví

Cílem odpovědnostního řízení je dosažení takového dlouhodobého stavu, kdy chování každého pracovníka a útvaru v podniku přispívá k dosažení strategických cílů podniku jako celku. Odpovědnostní řízení se stalo významné v podmínkách podnikatelského prostředí na přelomu 20. a 21. století, kdy existuje pokračující koncentrace kapitálu a integrace podniků, jež vede k rozvoji podniků s širokým záběrem činnosti v jakýchkoli podnikatelských odvětvích. Základními principy

odpovědnostního řízení je **využití optimálním způsobem schopnosti** každého útvaru či zaměstnance tak, aby dosáhli podnikových cílů, nezbytností je vymezit oblasti podnikatelského procesu, které může ovlivnit svou činností. Každý útvar či pracovník, dle svého postavení ve struktuře podniku, může ovlivnit jakékoli rozsáhlé a významné oblasti činnosti podniku, které vyplývají z rozsahu jemu svěřené odpovědnosti a pravomoci. Z podstaty tohoto principu vyplývá, že i když budete někoho nutit nebo prosit, ať udělá něco, co není v jeho pravomoci, stejně to neudělá. [4]

Je nezbytné, v návaznosti na rozsah pravomoci a odpovědnosti, **provést transformaci cílů podniku** na dílčí úkoly vymezitelné pro jednotlivé útvary a pracovníky podniku. Pro tyto úkoly je třeba nalézt vhodná měřitelná kritéria, a také stanovit žádoucí hodnoty, jež by útvary či pracovníci měli dosáhnout. Z podstaty tohoto principu vyplývá, že můžete řídit pouze to, co je měřitelné.

V návaznosti na stanovený úkol a podle skutečného průběhu činnosti vyjádříme přínos útvarů či pracovníků **k výsledku hospodaření podniku** a dle způsobu splnění úkolu propojit toto hodnocení **s vhodnou formou zainteresovanosti**. Z podstaty tohoto principu vychází, že nemáme očekávat, že pracovník bude v první řadě myslet na to, co je pro firmu přínosné, ale že v první řadě bude myslet na to, co ovlivňuje výši kritérií, dle kterých je hodnocen. [4]

Odpovědnostní řízení vyžaduje dostatečnou úroveň informačního zabezpečení pro své úspěšné využití. Hlavním úkolem je vytvořit a účinně využít takového systému hodnotových informací, jež umožní:

- **rozčlenit** hodnotové informace **dle odpovědnosti** za vývoj aktiv a závazků, nákladů a výnosů, příjmů a výdajů,
- vyobrazit **vztahy mezi jednotlivými středisky** v předem stanoveném vnitropodnikovém ocenění, a tak oddělit přínos středisek k hospodářskému výsledku podniku,
- v určité fázi kontroly **vyjádřit přímo v účetním systému rozdíly či odchylky** skutečného vývoje od vývoje předem stanoveného, a to i včetně informace, který útvar či pracovník je za jejich vznik zodpovědný.

Předpokladem pro zavedení účinného systému odpovědnostního řízení je celistvé vymezení struktury podniku a vyřešení rozložení manažerských kompetencí při řízení prvků této struktury. Tuto problematiku shrneme do tří hlavních oblastí, a to do řešení organizační struktury podniku, stanovení míry centralizace a decentralizace,

kteřá je uplatňována při řízení vnitropodnikové struktury a vytvoření ekonomické struktury podniku. [4]

2.4.1 Organizační struktura podniku

Organizační struktura podniku vymezuje věcnou náplň činnosti jednotlivých prvků podnikové struktury a také vazby mezi nimi. Cílem je takové uspořádání podnikových činností, které optimálně zajišťuje uspořádání naplňování cílů podniku. V organizačních směrnících je přehledný popis organizační struktury nezbytným nástrojem vymezení pravomoci a odpovědnosti jednotlivých útvarů a také předpokladem pro jejich věcné řízení. Tvorba organizační struktury vychází především z charakteru a složitosti procesu tvorby podnikových výkonů, z možností zajistit dostupné a výhodné vstupní zdroje pro podnikatelský proces, ze způsobu distribuce výkonu zákazníkům atd. Vyjádření vertikálních a horizontálních vazeb mezi jednotlivými útvary je významné pro odpovědnostní řízení. [4]

Horizontální vazby jsou důsledkem dělby činnosti mezi jednotlivé útvary a také projevem jejich kooperačních vztahů. Rozsah těchto vazeb vychází z toho, ke kterému ze dvou základních přístupů k uspořádání procesu tvorby výkonu se podnik přikloní, jestli k předmětnému uspořádání, nebo technologickému spořádání.

Předmětné uspořádání je proces výkonu výroby, probíhá v rámci jednoho útvaru, který vstupuje pouze v omezené míře do kooperačních vztahů s ostatními útvary. V technologickém uspořádání jednotlivé dílčí procesy probíhají v útvarech specializovaných na konkrétní druh činnosti (výroba, nákup, prodej atd.), výkon prochází jednotlivými etapami tvorby různými útvary.

Počet vertikálních úrovní a charakter vertikálních vazeb vyjadřuje přístup podniku k otázce míry centralizace či decentralizace pravomoci a odpovědnosti na jednotlivých úrovních podnikového řízení. Nejdůležitější rozdíl spočívá ve způsobu řešení odpovědnosti a pravomoci ve vztazích k podniku a externího prostředí, tzn. při zajištění nákupu zdrojů, a především prodeje výkonů podniku externím zákazníkům. [4]

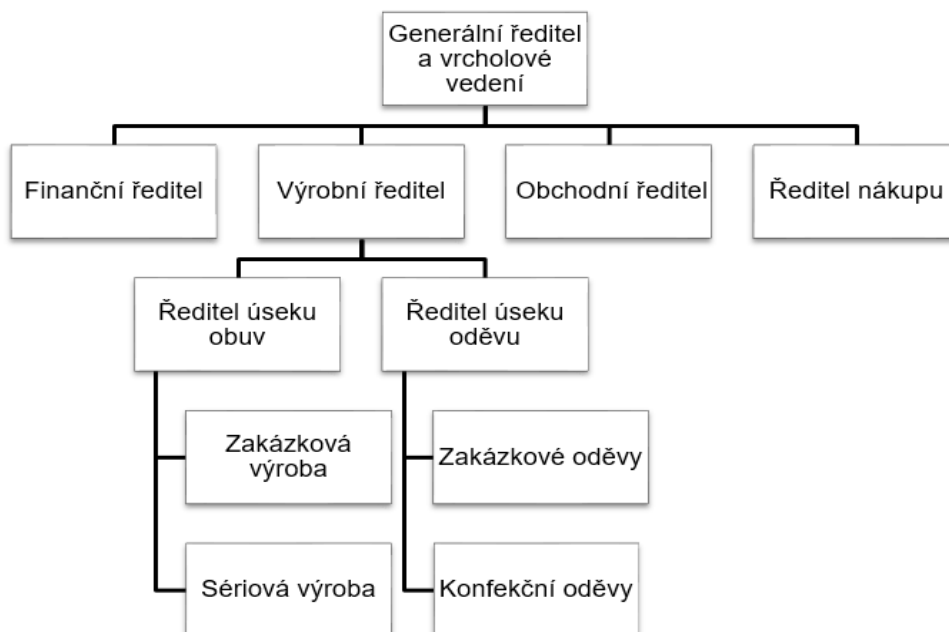
2.4.2 Centralizace a decentralizace v odpovědnostním řízení

Vytvoření organizační struktury se pojí s otázkou, jaká je žádoucí centralizace či decentralizace řízení podniku. Centralizace je způsob řízení, kdy je rozhodovací odpovědnost i pravomoc soustředěna na vrcholové úrovni (viz Schéma 2.5). Útvary,

jež jsou na nižších úrovních řízení, disponují výkonnými funkcemi a disciplinované splnění zadaných úkolů je jejich cílem. Pro tento přístup je charakteristické využívání direktivních metod řízení, jež orientují střediska k přesnému, kvalitnímu, hospodárnému a včasnému splnění příkazu, aniž by byla očekávána vlastní iniciativa pracovníků daného střediska. Kontrolu provádíme v krátkých intervalech, je zaměřena na zjišťování odchylek skutečného vývoje od stanoveného úkolu. Časté využití věcných kritérií (např. produktivita práce, průměrná doba provedení operace) je typické pro zadávání úkolů a kontrolu činnosti v uvedených podmínkách. [4, 7]

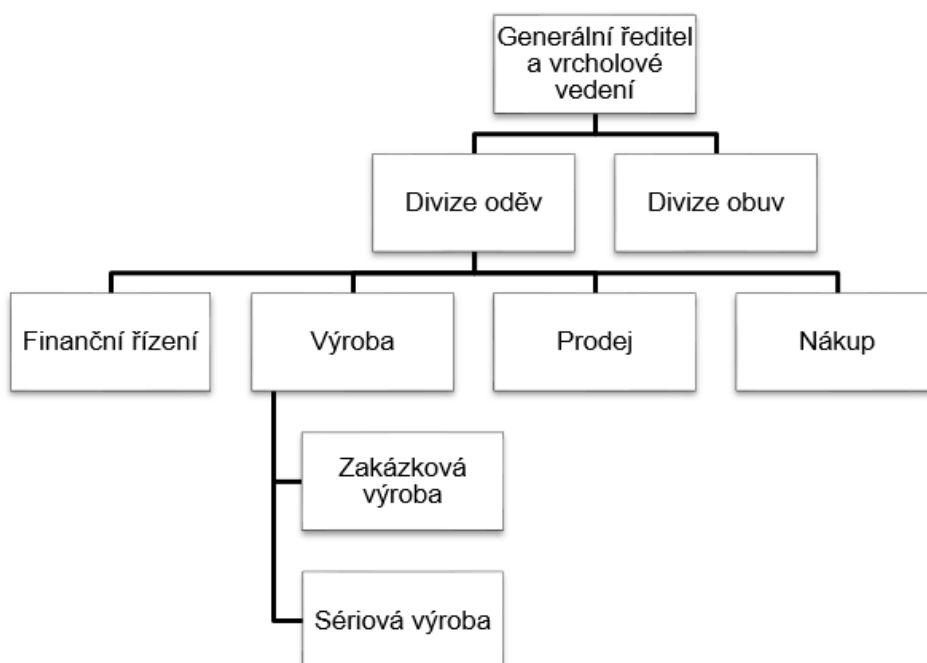
Decentralizace je takový proces, kdy se přenáší pravomoci a odpovědnosti z úrovně nadřazené řízení na úroveň podřízené (viz Schéma 2.6). Pro řízení jsou využívány především takové nástroje, jež stanoví pouze rámcové podmínky, předpokládá se zde i uplatnění iniciativního přístupu řídicích pracovníků decentralizovaných útvarů, útvary podřízené tak disponují výkonnými a rozhodovacími funkcemi. Úroveň decentralizace řízení podniku znatelně ovlivňuje volbu nástrojů odpovědnostního řízení, způsob kontroly průběhu činnosti odpovědnostních středisek i charakter očekávaného motivačního působení. Pro tento přístup je typické zaměření na přínos středisek ke zhodnocení vynaložených zdrojů a finanční pozici podniku. Úkoly zadáváme oznamovacím způsobem, kontrola je založena na hodnocení skutečně dosažených výsledků, a to v delším časovém období. Důležitější, než srovnávání s plánovaným vývojem může být vzájemné srovnání s konkurenčními podniky, srovnání výsledků jednotlivých středisek nebo vývojem odvětví. [4, 7]

Schéma 2.5 Centralizovaná organizační struktura podniku s oblečením a obuví



Zdroj: [4], vlastní zpracování

Schéma 2.6 Decentralizovaná organizační struktura podniku s oblečením a obuví



Zdroj: [4], vlastní zpracování

2.4.3 Ekonomická struktura podniku

Na organizační strukturu navazuje ekonomická struktura, která doplňuje věcné nástroje řízení o využití motivačně účinných hodnotových nástrojů odpovědnostního řízení. Výsledkem ekonomické struktury je vytvoření tzv. odpovědnostních středisek, která jsou zainteresována na dosažení hodnotových výsledků. Přestože ekonomická struktura podniku vychází z organizační struktury, ne vždy je věcné vymezení útvarů stejné s vymezením odpovědnostních středisek, protože dle pravomoci a odpovědnosti za provedení ucelené činnosti (vypracování projektu, splnění zakázky atd.) může být jako odpovědnostní středisko určena skupina pracovníků, kteří jsou zařazení do více útvarů z hlediska organizační struktury. Funguje to i opačně v případě organizačních útvarů, kdy jejich pracovníci vykonávají různorodé činnosti, může být v rámci jednoho útvaru obsaženo i více odpovědnostních středisek. V některých případech může být i pouze jeden pracovník podniku samostatným odpovědnostním střediskem. Dle rovné pravomoci a odpovědnosti můžeme rozlišit šest základních typů středisek, které se liší především mírou centralizace, jež byla uplatněna při jejich řízení. Jedná se o nákladové středisko (nákladově řízené středisko), ziskové středisko, rentabilní středisko, investiční středisko, výnosové středisko a výdajové (rozpočtové) středisko. [4, 7]

Nákladové středisko

Je považováno za nejnižší útvar, za který se zjišťují náklady z hlediska odpovědnosti. Středisku se stanoví rozpočty ovlivnitelných nákladů, které jsou zde předmětem kontroly. Kontrolu těchto rozpočtů provádíme dvojím způsobem, a to, že srovnáváme skutečné náklady s předem stanovenými neboli rozpočtovými náklady, které jsou přepočteny na skutečný výkon střediska (u výrobního útvaru se jedná o skutečný objem a sortiment) a dále skutečné náklady srovnáme s nepřepočteným rozpočtem (tento postup je typický především u režijních útvarů správního charakteru). [7]

Hmotná zaujatost (prémie, stimulace atd.) se odvíjí od úspor skutečných nákladů ve srovnání s předem stanovenými náklady (rozpočtovanými). Je pravidlem, že čím přesněji jsou určeny předem stanovené náklady, například pomocí norem, tím je obtížnější dosáhnout úspory a opačně, proto se často rozpočtuje částka pro případné zdůvodnitelné překročení. Tento postup je někdy považován za využívání zisku ve vnitropodnikovém řízení, tedy zdánlivě se váže na uplatnění vyšší

vnitropodnikové ceny, než je úroveň nákladů, ale nutno podotknout, že se jedná o výjimku. [7]

Ziskové středisko

Ziskové středisko odpovídá jak za náklady, tak i za své výnosy, respektive i za střediskový zisk. Vedoucí střediska musí mít pravomoc ovládat činitele působící na náklady i výnosy. Má právo obnovovat pouze hmotný investiční majetek, anebo si ponechá toto právo podnikové vedení či vlastník. Hmotná zaujatost se váže k dodržení rozpočtovaného zisku (např. k jeho překročení). Rozpočet zisku se musí shodovat s pravomocí a odpovědností vedoucího střediska (např. pořízení nových strojů se rozpočtuje zvýšením odpisů, tudíž snížením zisku ve srovnání s předchozím obdobím.) Ve srovnání s rentabilním a investičním střediskem je základní hodnotící období tohoto střediska kratší. [7]

Rentabilní středisko

Rentabilní středisko odpovídá za náklady, výnosy, ale hlavně za výši střediskem vázanými prostředky. Hmotná zaujatost je vázaná k dosažené rentabilitě vázaných prostředků. Důležité tedy je, aby vedoucí nebo kolektiv střediska měl vliv na určitou část prostředků vázaných ve středisku. Tento předpoklad je splněn především u vyšších typů výrobních útvarů, kde odpovědní pracovníci ovlivňují především výši oběžných prostředků střediska (materiál, výrobky, polotovary atd.) Investiční rozvoj si ponechává ve své pravomoci vrcholové vedení podniku, nebo jeho vlastníci. Pokud je středisko vybaveno touto pravomocí, je označováno jako investiční. [7]

Investiční středisko

Vedoucí investičního střediska má pravomoc rozhodovat také o pořizování investic. Mohlo by vést zejména k dvěma problémům, a to, že rozhodování o investičních záměrech si chce normálně ponechat ve své pravomoci vlastník, u akciové společnosti to jsou akcionáři nebo představenstvo, a dále, že hmotná zaujatost by měla být vázána k investovaným prostředkům. Základní ukazatel ekonomické efektivnosti je měřitelný pouze na delší dobu. Na druhou stranu, z kratšího časového horizontu (např. čtvrtletí) může tento typ hmotné zaujatosti brzdou pro realizace investic, jelikož po investování do hmotných investic následuje skoro vždy období, kdy zisk klesá či roste. Vázané prostředky, k nimž se rentabilita měří, se skokově zvyšují, proto dochází k dočasnému poklesu rentability a k poklesu premii. Jednotlivým hodnotícím kritériím je třeba v tomto případě věnovat zvýšenou pozornost. [7]

Výnosové středisko

Tento typ střediska je srovnatelný s nákladovým střediskem, ovšem v oblasti výnosů. Jako příklad si můžeme uvést prodejní středisko v přímém kontaktu se zákazníky, jehož činnost nepřímo určuje plán výroby a také plán určitých aktivit. Od nákladového střediska se liší zejména tím, že ve středisku vznikají výnosy, poté takový útvar funguje současně jako výnosové i nákladové středisko. Hmotná zaujatost je vázána na růst výnosů, tak i na dodržení rozpočtu nákladů. Praktickou nevýhodou je, že zatlačuje do pozadí význam úspory odbytových nákladů. [4, 7]

Výdajové středisko

Určité charakteristiky výdajového střediska jsou blízké k nákladovému středisku, především to, že vedoucí je odpovědný za výdaje (nikoli za náklady). Neexistuje zde totiž vztah mezi vstupy a výstupy v daném kratším období, tzn. výdaje tedy nelze vztahovat k dosaženým výnosům nebo k přepočteným předem stanoveným nákladům. Jako příklad uvedeme středisko technického rozvoje, středisko odpovídajícího za vzdělání zaměstnanců, reklamní středisko apod. Charakteristickým rysem tohoto střediska je kontrola dílčích výdajů nebo kontrola podle dílčích aktivit. [7]

3. Charakteristika a členění nákladů a výnosů

Získávání většího množství informací o nákladech a výnosech a rozdílné chápání pojmů nákladů a výnosů, je důležitým rysem vnitropodnikového účetnictví. Členění nákladů a výnosů předpokladem účinné kontroly a řízení veličin, které ovlivňují výsledek hospodaření. Členění je vyvoláno účelovou potřebou k řešení určitého problému.

Využíváme jiný pohled na náklady a výnosy při plánování nákladů i výnosů, při tvorbě cenových kalkulací či při výběru varianty investičního záměru. [8]

3.1 Náklady

Náklady jsou v ekonomické teorii vymezeny jako spotřeba výrobních faktorů, která je vyvolána tvorbou podnikových výnosů a oceněna peněžními prostředky. Mezi výrobní faktory řadíme půdu (např. suroviny), práci (např. činnost pracovních dělníků) a kapitál (např. obráběcí stroj). Jsou součtem implicitních a explicitních nákladů, v současnosti je však nutno rozlišovat náklady z hlediska:

- **vlastníků podniku** a ostatních uživatelů (externích) informací o nákladech, které je ve finančním účetnictví,
- **státu**, které je přeneseno prostřednictvím o dani z příjmu a
- **řídících pracovníků**, kdy jejich činnost je zaměřena na řízení hospodárnosti a účinnosti nákladů, které byly vynaloženy v podnikatelském procesu na různých úrovních vedení.

Způsob sledování nákladů je důležitým nástrojem vnitropodnikového řízení a kontroly na všech stupních řízení, a proto přispívá k růstu produktivity práce, zvyšování rentability, zvyšování kvality, růstu zisku a snižování nákladů.

Na náklady můžeme nahlížet ze tří různých stran, a to finančního, hodnotového a ekonomického. [1, 8]

3.1.1 Finanční pojetí nákladů

Finanční pojetí bere náklady jako ekonomické zdroje, které jsou spotřebovávány a souvisejí se skutečným peněžním tokem. Ten může probíhat jak souběžně, tak v minulosti či v budoucnosti, kdy jsou tyto zdroje spotřebovávány a počítá se skutečnými (historickými) pořizovacími cenami. Toto pojetí nákladů je

využíváno především ve výroku nákladů, výnosů a zisku pro externí uživatele, kteří se nacházejí především ve finančním účetnictví. Na druhou stranu je nevhodné pro řízení a rozhodování, jelikož finanční účetnictví ne vždy odráží skutečné podmínky, při kterých podnikatelská činnost probíhá. [11]

Obdobně jako náklady je i zisk podložen reálnými peněžními toky a představuje rozdíl mezi oceněním zdrojů, které byly vynaloženy na výkony v historických cenách, a oceněním výkonů z hlediska odběratelů. [11]

3.1.2 Hodnotové pojetí nákladů

Hodnotové pojetí nákladů je vyjadřováno reálně vynaloženými nebo ekonomickými zdroji, a to za podmínek, jež se vyskytují v okamžiku uskutečňování činnosti. Oproti finančnímu pojetí nákladů jsou ekonomické zdroje oceňovány v reprodukčních pořizovacích cenách a liší se také vyjádřením spotřeby ekonomických zdrojů, které se vůbec nevyskytují ve finančním účetnictví, protože nejsou podloženy reálným tokem peněz.

Zde je zisk vyjádřen jako reálný přínos a tvoří se jako rozdíl mezi skutečnými vynaloženými zdroji a skutečně získaným prospěchem. [11]

3.1.3 Ekonomické pojetí nákladů

Ekonomické pojetí nákladů zvažuje jak reálně vynaložené náklady, tak náklady ušlé příležitosti, jež jsou založeny na principu existence omezených zdrojů. Jsou to náklady, které představují ušlý zisk, obětovaný z důvodu využití ekonomického zdroje. Obvykle vyjadřují náklady vlastního kapitálu. Jestliže majitel vložil kapitál do podniku, pak se vzdal možnosti jej jiným způsobem zhodnotit a v tomto případě je ušlý zisk z alternativní formy investování.

Pokud si položíme otázky trvale udržitelného rozvoje, musíme si uvědomit, že ekonomické pojetí nákladů nezahrnuje dopady činnosti podniku na životní prostředí a společnost. Stále více je požadováno zachycení i dalších vlivů a efektů, jež činnost podniku vyvolává. Ty označujeme jako externality. Jsou rozděleny na **kladné**, kdy činnost jednoho subjektu přináší prospěch jinému subjektu (vzdělání, výzkum apod.), a **záporné**, kdy činnostmi jednoho subjektu vznikají náklady jiného subjektu, který z nich nemá prospěch (poškození životního prostředí a zdraví zaměstnanců apod.) [11]

3.2 Náklady a jejich členění

Podrobnější rozčlenění nákladů do stejnorodých skupin je předpokladem pro účinnější řízení nákladů a veličin ovlivňující výsledek hospodaření. Umožňuje porovnat skutečné a plánované náklady, výsledky za různá časová období, náklady v různých podnicích (pokud jsou informace z konkurenčních podniků k dispozici), členění nákladů může sloužit jako podklad pro vytvoření kalkulace, rozpočty a tvorbu cen, odhadovat faktory, které mají tendenci snižovat náklady a určovat zdroje úspor. Jelikož existuje nespočetně mnoho způsobů, jak rozčlenit náklady, je třeba si uvědomit, že členění jakýchkoli ukazů musí být vyvoláno účelovou potřebou neboli vztahem k řešení určitých otázek a rozhodnutí. [1, 6, 8]

3.2.1 Druhové členění nákladů

Náklady, které jsou soustředěny do stejnorodých skupin ekonomických zdrojů, se nazývají nákladové druhy. Toto členění je využíváno v účetnictví, přičemž výčet nákladových druhů je obsažen v účetní osnově účetní jednotky. Směrná účtová osnova je obsažená ve vyhlášce č. 500/2002, Sb., ta obsahuje pro účtovou třídu 5 - Náklady seznam účtových skupin, které tvoří základní nákladové druhy. Doporučené účtové osnovy pro podnikatele a nevýdělečné organizace, kde jsou obsaženy tzv. syntetické účty pro jednotlivé skupiny, jsou v souladu s vyhláškou. V účtovém rozvrhu je uvedeno konkrétní členění nákladových druhů, dále mohou být rozlišeny analytickými účty, a to v souladu s potřebami pracovníků odpovědných za vedení účetnictví i ostatních pracovníků, které využívají údaje o nákladech (viz Tabulka 3.1). Nevýhodou tohoto členění je, že nemůžeme provést kontrolu a řízení hospodárnosti, jelikož náklady, jak jsou zachyceny v účetnictví, samy o sobě nevyjadřují vztah nákladů k výkonům, protože jsou evidovány v celkových hodnotách, a ne v průměrných. [3, 8]

Základní nákladové druhy v podniku evidujeme takto:

- Spotřeba materiálu vč. paliv a energie, např. základního a pomocného materiálu,
- spotřeba a použití externích prací a služeb, např. přepravné a nájemné,
- mzdové a ostatní osobní náklady vč. sociálního a zdravotního pojištění, např. úkolové mzdy výrobních dělníků,
- ostatní provozní náklady, kde účtujeme i o mimořádných nákladech např. živelné pohromě – požár, povodeň atd.,

- odpisy dlouhodobě využívaného majetku, např. odpisy budovy nebo softwaru,
- finanční náklady, např. úroky, pojistné atd. [8]

Tabulka 3.1 Druhé členění nákladů účetní jednotky

Směrná účtová osnova dle vyhlášky č. 500/2002 k zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví		Doporučená účtová osnova	Účtový rozvrh podniku dle potřeb účetní jednotky
Účtová třída	Účtová skupina	Skupina 50.	Účet 501
5 – NÁKLADY	50 – Spotřebované nákupy	500 – Spotřebované nákupy	50101 – Surové železo 50102 – Šrot 50103 – FeMn 50104 – Mazadla 50105 – Kancelářské potřeby
	51 – Služby	501 – Spotřeba materiálu	
	52 – Osobní náklady	502 – Spotřeba energie	
	53 – Daně a poplatky	503 – Spotřeba ostatních neskladovaných dodávek	
	54 – Jiné provozní náklady		
	55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti	504 – Prodané zboží	
	56 – Finanční náklady		
	57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti		
	58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace		
	59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů		

Zdroj: [8], vlastní zpracování

3.2.2 Účelové členění nákladů

Nejdůležitější skupina rozhodovacích úloh je založena na kontrole hospodárnosti vynaložených nákladů, kdy jejich cílem je zjištění, zda se náklady spoří či překračují. Sleduje vynaložené náklady s věcnými a technickoekonomickými vztahy uvnitř podniku ve vztahu ke konkrétním útvarům, výkonům a činnostem. Sledujeme je na rozdílné úrovni podrobnosti, členíme je na **technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení a jednicové a režijní náklady**. [4, 6]

Technologické náklady se vynakládají na tvorbu výkonů a jsou vyvolány technologií dané činnosti či výkonu. Příkladem těchto nákladů je spotřeba základního materiálu, spotřeba technologického zařízení apod.

Náklady na obsluhu a řízení jsou zařazeny do skupiny nákladů, které byly vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu činnosti. Příkladem jsou náklady na provoz budov, jako je topení, osvětlení, úklid, mzdy řídicích pracovníků apod. [4, 6]

Rozdílnost výše zmiňovaných nákladů spočívá v tom, že technologické náklady se přeměňují na konkrétní výkony, naproti tomu náklady na obsluhu a řízení zajišťují základní podmínky průběhu procesů, činností a útvarů a jsou poměrně nezávislé na tom, jaké konkrétní výkony jsou tvořeny. Hospodárnost technologických nákladů smíme hodnotit bezprostředně ve vztahu k uskutečněným výkonům, které jsou jejich výsledkem, zatímco náklady na obsluhu a řízení nejsou ovlivněny vytvořením těchto výkonů, ale mají vztah k celkovému zajištění činnosti. Technologické náklady zahrnují jednicové i režijní náklady a náklady na řízení a obsluhu jsou jen režijní. [4]

Jednicové náklady jsou příčinně vyvolány vytvořením každé konkrétně definované jednotky výkonu, a jak bylo zmiňováno, jsou zahrnovány do technologických nákladů. Příkladem jsou náklady na základní materiál jako dřevo na výrobu stolu, plech na výrobu automobilových vozidel apod. K rozpoznání příčiny, která souvisí se vznikem výkonu jednicového nákladu, se pomocí norem spotřeby ekonomických zdrojů a jejich ocenění v ceně ekonomického zdroje stanovuje nákladový úkol. Norma je stanovením úkolu ve spotřebě ekonomických zdrojů, které jsou příčinně vyvolány konkrétně vymezenou jednotkou výkonu. Norma spotřeby vyjadřuje spotřebu ekonomických zdrojů, kdy se předpokládá zajištění konkrétně definovaných, technických a organizačních podmínek tvorby výkonu. Nutno podotknout, že je stanovena v naturálních jednotkách.

Režijní náklady představují náklady, u kterých není možné vyjádřit bezprostřední vztah ke konkrétní jednotce výkonu. Pomocí rozpočtu režijních nákladů útvarů se zajišťuje řízení hospodárnosti režijních nákladů, kontrola přiměřenosti je založena zejména na odpovědnosti řídicích pracovníků. Rozpočet režijních nákladů je nástrojem řízení nákladů nezbytných pro zajištění konkrétního druhu výkonu (odpisy jednoúčelového zařízení), skupiny útvaru jako celku (odpisy víceúčelových zařízení) a dále stanoví úkol určitému útvaru, kdy je odpovědný konkrétní řídicí pracovník na vymezené období a rozsah činností. [4]

Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění se považuje za zvláštní typ účelového členění nákladů, kdy se na něj do určité doby vztahují úvahy, které se týkají stanovení nákladového úkolu pro kontrolu hospodárnosti jednicových a režijních nákladů. Je třeba brát v potaz účel přiřazení nákladů konkrétnímu výkonu, který pomocí tzv. rozhodovacího problému můžeme řešit. Pomocí kalkulačního členění se získávají odpovědi na otázky, zda vyrobit či koupit daný výrobek, práci nebo službu, preferovat či zastavit výrobu daného výkonu, jaké budou nebo jsou náklady na daný výkon, jaký bude limit ceny daného výkonu apod. Pro zařazení nákladového druhu je rozhodující hledisko přiřaditelnosti a zjištělnosti nákladu na jednotku výkonu, kdy k tomu používáme přímé a nepřímé náklady. [6, 8]

Přímé náklady jsou náklady, které souvisí s určitým druhem výkonu, jejichž výše je zjištělná na daný výkon. Zjistit ji můžeme pomocí měření, existencí normy, detailního technologického prostupu nebo projektu. Příkladem může být spotřeba plechu na karosérii při výrobě automobilů, neboť dle technické dokumentace je spotřeba materiálu zjištělná. [8]

Nepřímé náklady jsou náklady, které nelze zjistit na daný výkon. Při zpracování kalkulací jsou vyčísleny na jednotlivé kalkulační jednici pomocí tzv. kalkulačních technik. Kalkulační technika je propracována pro proces, přičemž výstupem může být jeden druh homogenního výkonu, více druhů homogenních výkonů, heterogenní procesy s homogenním charakterem výkonů či sdružené výkony.

Mezi jednicovými a přímými náklady existuje určitý vztah, kdy většina nákladů jednicových jsou současně náklady přímé, jelikož vznikají při tvorbě každého výkonu, je zde možnost snadnějšího měření, a proto je můžeme zjistit na jednotku výkonu. Toto tvrzení se vyskytuje převážně v podmínkách kusové sortimentní výroby. U těchto nákladů můžeme evidovat skutečnou spotřebu dle výkonů v systémech operativní evidence i vytvořit normy spotřeby ekonomických zdrojů. Příkladem je spotřeba základního materiálu při výrobě mobilních telefonů. Ne vždy však platí, že jednicový náklad je i nákladem přímým. Tato situace se objevuje v podmínkách procesních sortimentních výrob a sdružených výrob. Nákladový model tudíž není možné stanovit, stanovíme jej individuálně pro každý výkon obdobně jako u režijních nákladů. Příkladem je spotřeba technologické energie na pohon soustruhu. [8]

Obdobný vztah existuje i u režijních a nepřímých nákladů, jelikož většina režijních nákladů vytváří podmínky pro průběh výrobního procesu a je společná více

druhům výkonů, a proto z kalkulačního hlediska se jedná o nepřímé náklady. Příkladem jsou odpisy soustruhů, na kterých probíhá zpracování různých kovových součástek. Může se však objevit i situace, kdy je režijní náklad nákladem přímým, jedná se o homogenní výrobu s jedním druhem výkonu, ale může nastat i u výrob, kdy vzniká více různých druhů výkonů. Příkladem jsou náklady na chemické zkoušky u výroby oceli různých jakostí, které lze zjistit na jednotku výroby (tavbu), jelikož pomocí technologického předpisu se stanoví, kolik chemických analýz jednotlivých chemických prvků je nutno provést u každé tavby. Tudíž z kalkulačního hlediska se jedná o přímý náklad, přičemž samostatné náklady na chemické zkoušky jsou nákladem režijním. [8]

Členění nákladů dle jednotlivých míst vzniku

Pro tyto náklady platí, že jsou základním předpokladem ekonomického řízení jednotlivých vnitropodnikových útvarů a současně jsou základním východiskem pro řízení optimálního průběhu podnikatelského procesu za podnik jako celek. Tyto náklady vznikají ve vnitropodnikovém útvaru, které je nazýváno jako středisko¹. Středisko je součástí **organizační struktury podniku**, ve které je vymezená funkce jednotlivých útvarů, hierarchie vnitřních vztahů a jejich vzájemná provázanost a míra pravomocí a odpovědností. Dále je součástí **ekonomické struktury podniku**, kde jsou zobrazeny kooperační vazby mezi útvary a určena odpovědnost za plnění naturálně vyjádřených úkolů a za skutečný vývoj ovlivnitelných hodnotových veličin. Při vymezení středisek je důležité jednoznačné vytýčení činnosti střediska, tedy ohraničení činnosti jednotlivých útvarů (přiděleným prostorem, majetkem, pracovníky) tak, abychom mohli měřit jejich náklady a výnosy, vymezení a evidence vnitropodnikových výkonů, které středisko předává jiným útvarům, vymezení úrovně pravomoci a odpovědnosti střediska a ocenění výkonů předávaných mezi středisky, které probíhá pomocí tzn. vnitropodnikových cen. Náklady ve střediscích dělíme na náklady prvotní a druhotné podle způsobu vzniku. [8]

Náklady prvotními se stávají tehdy, pokud vznikají v podniku a jeho střediscích spotřebou ekonomických zdrojů, které dodali externí dodavatelé a zároveň jsou nazývány externími náklady. Obsahují jen jeden vymezený homogenní druh vynaloženého ekonomického zdroje, a proto se projevují jako náklady jednoduché.

¹ Středisko je samostatná část podniku, jež vzniká jako výsledek organizace, účelového spojení lidí, činností a prostředků a management chce jeho pomocí dosáhnout svých stanovených cílů. [8]

V účetnictví jsou tyto náklady zachyceny na jednotlivých syntetických a analytických účtech účtového rozvrhu dle jednotlivých nákladových druhů. Příkladem může být spotřeba elektrické energie nakoupené od České Plynárenské, a. s.

Druhotné náklady vznikají tehdy, pokud jsou ve středisku vytvořeny výkony, které jsou přeneseny a spotřebovány v jiném (respektive i stejném) středisku. Jedná se o spotřebu vnitropodnikových výrobků, prací a služeb, které byly vytvořeny uvnitř podniku a označují se jako náklady vnitropodnikové nebo interní. Současně jsou to náklady komplexní, jelikož je lze rozložit na původní složky nákladů, jež byly vynaloženy na spotřebovaný vnitropodnikový výkon. Ve vnitropodnikovém účetnictví jsou evidovány na účtech vytvořených pro tento účel a jsou obsaženy v účtovém rozvrhu podniku a jsou oceňovány vnitropodnikovými cenami. Příkladem je spotřeba elektrické energie v útvaru strojírna, přičemž energie byla vyrobena v útvaru elektrárna. [8]

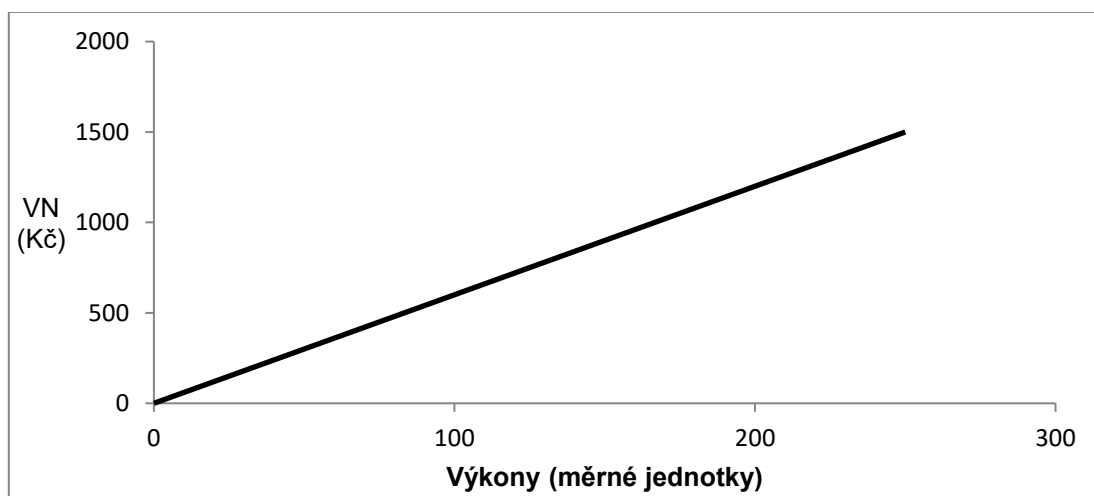
3.2.3 Členění nákladů dle vztahu ke změně objemu

Členění nákladů dle vztahu ke změně objemu je využíváno při plánování nákladů, kdy se odlišně stanoví nákladový úkol pro náklady měnící se s objemem výkonů a náklady, které nejsou závislé na objemu výkonů. Dále při kontrole hospodárnosti vynakládání nákladů, kdy při porovnávání skutečných nákladů s nákladovým úkolem je nutno analyzovat vliv změny objemu výkonů a výši zjištěné odchylky, při tvorbě kalkulací, kdy musím respektovat měnící se výši nákladů na kalkulační jednici při změně objemu výkonů, které jsou předmětem kalkulace a v rozhodovacích úlohách, kdy zkoumáme vliv objemu výkonů na výši nákladů, výnosů a hospodářského výsledku. Náklady obsahující složku jak variabilní, tak fixní, se nazývají smíšené náklady (viz kapitola 3.3 Smíšené náklady). [8]

Variabilní náklady se mění v závislosti na množství výkonů, vkládají se opakovaně a jejich celková výše je ovlivněna objemem a strukturou výkonů, příkladem je spotřeba základního materiálu. Dle závislosti nákladů na objemu výkonů rozlišujeme proporcionální, podproporcionální a nadproporcionální náklady. V praxi tvoří proporcionální náklady nejdůležitější a nejsnáze kvantifikovatelnou část variabilních nákladů. Při řízení těchto nákladů se předpokládá, že jsou vyvolány jednotkou výkonu, náklady připadající na tuto jednotku jsou konstantní a jejich celkový objem vzroste přímo úměrně počtu výkonů (viz Graf 3.1). Příkladem jsou jednak všechny jednicové náklady a část režie, která je ovlivněna stupněm využití kapacity (kupříkladu poměrná

část nákladů na opravy osobních automobilů, jež je vyvolána ujetými kilometry). Podproporcionální náklady rostou pomaleji než objem výkonů a jejich tempo růstu je nižší než tempo růstu objemu výkonů (viz Graf 3.2). Příkladem jsou náklady na údržbu stroje sledovaného ve vztahu k počtu vyrobených výrobků, jež byly vyrobeny na tomto stroji. Nadproporcionální náklady rostou v celkové výši rychleji než objem výkonů, jejich tempo je vyšší, než tempo růstu objemu výkonů (viz Graf 3.3). Vznik těchto nákladů není příliš častý, příkladem je zvyšující se spotřeba pohonných hmot při zvýšení rychlosti a zkrácení času dopravního výkonu. [6, 8]

Graf 3.1 Celkové proporcionální náklady



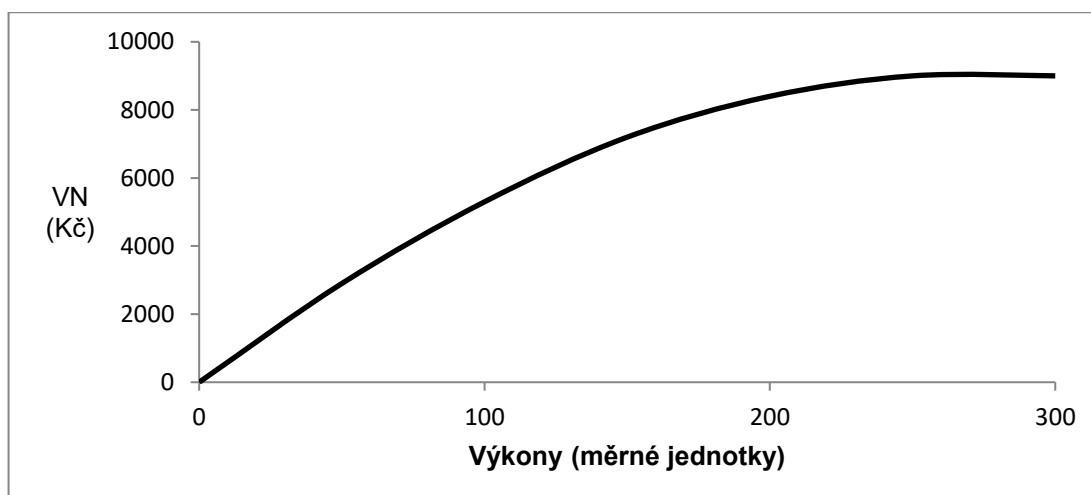
Zdroj: [8], vlastní zpracování

Vysvětlivky zkratk:

VN = Celkové proporcionální náklady

Grafem této funkce je přímka, která prochází počátkem systému souřadnic, při nulovém objemu výkonů variabilní náklady nevznikají. [7]

Graf 3.2 Celkové podproporcionální náklady



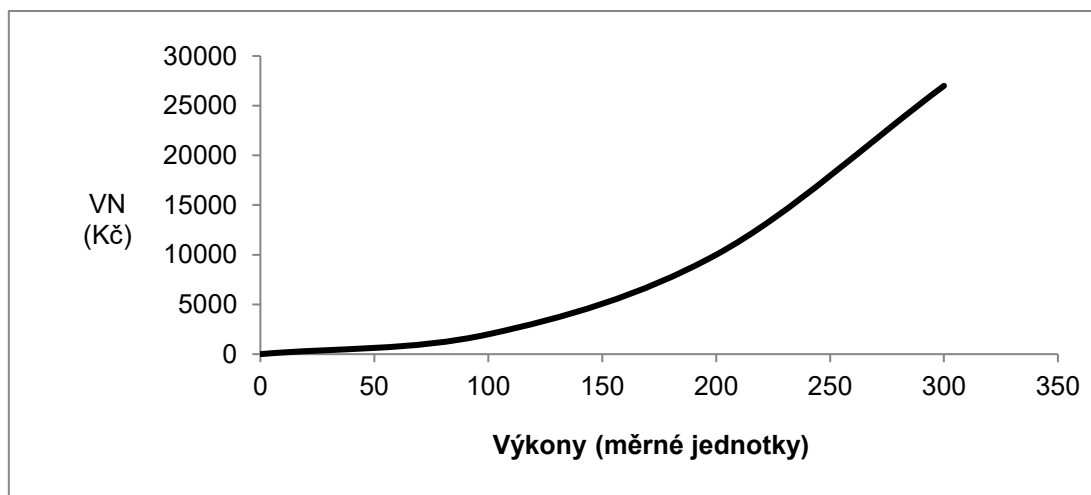
Zdroj: [8], vlastní zpracování

Vysvětlivky zkratk:

VN = Celkové proporcionální náklady

Při výběru libovolných objemů výkonů v grafu, jež jsou rostoucí, je zřejmé, že přírůstky nákladů jsou nižší než přírůstek výkonů a se zvyšujícím se objemem výkonů přírůstky nákladů postupně klesají. Začátek paraboly je v počátku souřadnic grafu, tak platí, že pokud se nevyrobí, žádné náklady nevznikají. [7]

Graf 3.3 Celkové nadproporcionální náklady



Zdroj: [8], vlastní zpracování

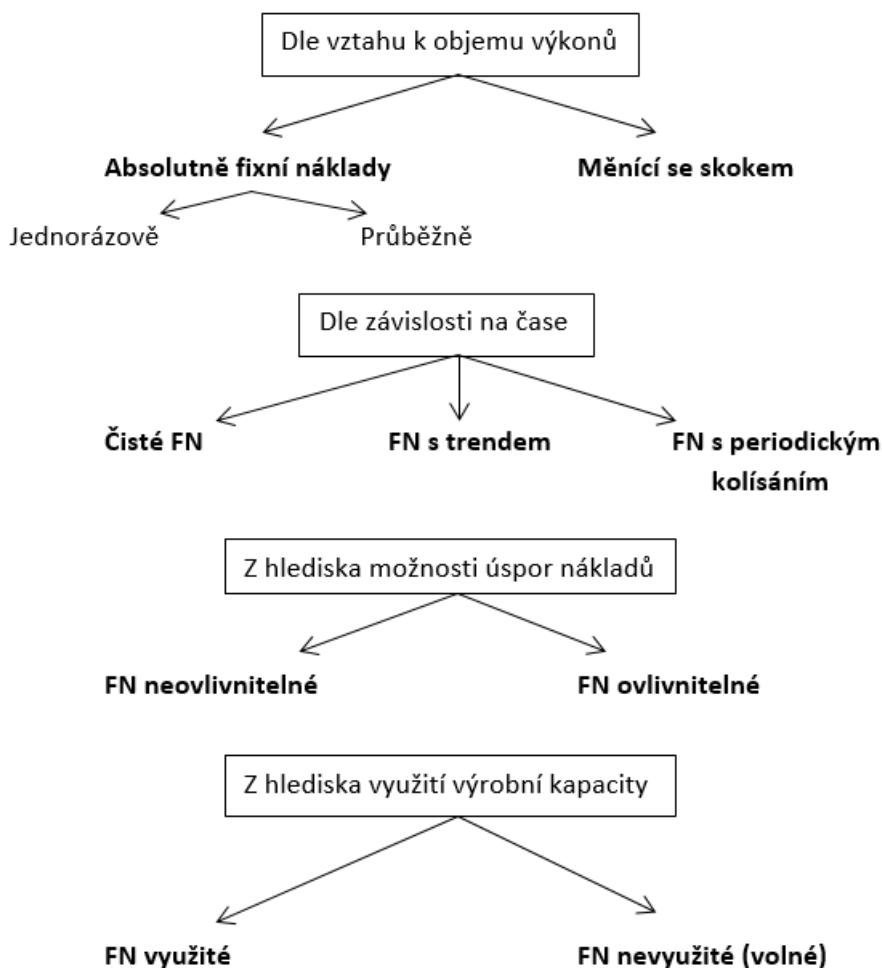
Vysvětlivky zkratk:

VN = Celkové proporcionální náklady

Zvolíme-li na grafu libovolné objemy výkonů, jež postupně rostou, je z grafu zřejmé, že přírůstky nákladů jsou vyšší než přírůstek výkonů a se zvyšujícím se objemem výkonů přírůstky nákladů postupně rostou. Stejně jako u celkových proporcionálních a podproporcionálních nákladů platí, že pokud se nevyrábí, žádné náklady nevznikají. [8]

Fixní náklady se označují jako náklady konstantní, jelikož jejich výše není závislá na objemu výkonů v rámci kapacity, kterou jsme schopni zajistit např. odpisy DHM a DNM, nájemné atd. Jedná se tzv. kapacitní náklady, které jsou vyvolány potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh podnikatelského procesu. [6, 8]

Schéma 3.1 Členění fixních nákladů



Zdroj: [8], vlastní zpracování

Fixní náklady dle vztahu k objemu výkonů členíme na absolutně fixní náklady a na fixní náklady měnicí se skokem (viz Schéma 3.1). Absolutně fixní náklady jsou

takové náklady, při kterých se nemění jejich celková výše, přestože se objem produkce mění. Člení se na jednorázové náklady (jsou vynakládány před zahájením vlastní činnosti, např. patenty) a průběžné (vynakládají se opakovaně v určitých časových intervalech, např. odpisy správních budov). Fixní náklady měnící se skokem neboli relativně fixní náklady jsou neměnné v celkové výši pouze v rámci určitého objemu produkce kapacity, kapacitou je myšleno množství výkonů vytvořených např. výrobním zařízením za určité období. [8]

Po překročení kapacity se zvyšují fixní náklady skokem. Při překročení objemu výroby omezené výrobní kapacitou je nutné pořízení kupříkladu výrobní haly, které se promítnou do zvýšení odpisů DHM, nájemného atd.

Při členění fixních nákladů v závislosti na čase rozlišujeme **čisté FN**, které jsou neměnné v čase např. mzdy pracovníků správy, **FN s trendem** zahrnující vliv činitele času (např. nájemné) a **FN s periodickým kolísáním**, přičemž jejich výše obvykle souvisí se sezónností daného časového období (např. výše spotřeby tepla pro vytápění je rozlišná v ročních obdobích). [8]

Členění fixních nákladů z hlediska možnosti jejich úspor je významné při hledání možného absolutního snižování nákladů při nevyužití kapacit jak v důsledku nedostatku zakázek, nebo jiného výpadku vytvářených výkonů. Zahrnuje **neovlivnitelné náklady**, jež jsou těsně spjaty s existující kapacitou, pro kterou byly vynaloženy v minulosti ekonomické zdroje a v současnosti náklady nelze snížit (např. odpisy budov výrobních či výrobních zařízení). Mluvíme tzv. o utopených nákladech, jež lze nahradit jiným investičním rozhodnutím či omezit prodejem fixních aktiv, a zároveň bude omezena i stávající kapacita. **Ovlivnitelné náklady** jsou také spjaty s existující kapacitou, ale na rozdíl od neovlivnitelných nákladů můžeme její výši snížit (např. mzdy pracovníků, kteří řídí hlavní činnost). Jedná se o tzv. vyhnutelné náklady, kdy s omezením těchto nákladů by mělo dojít ke snížení výdajů, které jsou spjaty s úhradou ekonomických zdrojů. [8]

Při členění fixních nákladů dle využití kapacity zohledňujeme využívání nebo nevyužívání kapacit, jež jsou k dispozici pro činnost podnikatelskou a zároveň je toto členění kritériem pro řízení a hodnocení hospodárnosti využití fixních nákladů. Rozlišujeme **využité fixní náklady**, které vyjadřují hodnotu využití části vytvořené kapacity, důsledkem lepšího využívání kapacity je snížení průměrných fixních nákladů na jednotku produkce, tak dochází ke zvyšování hospodárnosti vynaložených fixních nákladů formou výtěžnosti. Zároveň současně dochází k růstu účinnosti a efektivnosti

vložených ekonomických zdrojů, jelikož růstem objemu produkce rostou i výnosy. **Náklady nevyužité** vyjadřují hodnotu nevyužité části vytvořené kapacity, a pokud není plně využívána kapacita, dochází k poklesu výnosů z prodeje výkonů na rozdíl od výnosů při předpokládaném využití kapacity, jelikož tyto výnosy nestačí k pokrytí fixních nákladů, které zabezpečují danou kapacitu. [8]

Relevantní a irelevantní náklady

Pro ostatní členění nákladů, které jsou informačním podkladem pro rozhodování v budoucnosti, je typické, že vychází z **odhadovaných nákladů** zvažovaných variant, nikoli z reálných nákladů. Základem srovnatelnosti je posouzení, které náklady budou uskutečněnou variantou ovlivněna a které nikoli. [6, 8]

Relevantní náklady jsou vyhrazeny jako takové budoucí náklady, jež přísluší pouze danému rozhodnutí, liší se podle jednotlivých možností přicházejících v úvahu. Vymezení těchto nákladů se vždy vztahuje ke konkrétní alternativě rozhodnutí, při jiné alternativě se stejný druh nákladu může projevit jako náklad irelevantní.

Irelevantní náklady jsou takové náklady, které se nemění při uplatnění různých rozhodnutí. Při tvorbě informací o nákladech jednotlivých variant by měly být uplatněny jen takové hodnoty nákladů, jenž jsou specifické pro konkrétní variantu rozhodnutí. Dále položky nákladů by měly být souměřitelné, tedy stejná struktura a měrná jednotka položek, abychom je mohli vzájemně porovnávat a provádět kvalitní výběr optimální alternativy. Základem je vyjádřit rozdíly mezi alternativami, které jsou předmětem rozhodování. Pomocí rozdílů položek relevantních nákladů dvou alternativ tzv. rozdílových nákladů, provedeme lepší výběr varianty při rozhodování. Tímto se tyto veličiny stávají základem hodnocení v případě přetržitého zavádění změn, přičemž jedna varianta nahrazuje druhou. Jednou z nejdůležitějších forem pro hodnocení ekonomických procesů a rozhodování jsou přírůstkové náklady, jež v jejich nepřetržitosti umožní provádět hodnocení průběhu příslušných procesů a aktivit. [8, 10]

Např. podnik uvažuje, že nahradí manuální práci strojním zařízením, kdy se v nákladech projeví snížení mzdových nákladů a současně navýšením odpisů strojního zařízení. V tomto případě se mzdové náklady a odpisy stávají náklady relevantními a náklady správní režie, které zůstávají stejné, jsou náklady irelevantní. [8, 10]

Utopené náklady

Jedná se o náklady, jež byly vynaloženy v minulosti, a které nemohou být v budoucnosti žádným učiněným rozhodnutím změněny. Můžeme je nazývat jako umrtvené náklady, pro něž je charakteristické, že se vynakládají před zahájením výroby, jejich celkovou výši nelze ovlivnit, jedinou možností jejich snížení je opačně působící investiční rozhodnutí a je pro ně typický vzdálený časový úsek mezi výdajem a vyjádřeným nákladem. Pro manažerské rozhodování je důležité uvědomit si, že tyto náklady se mohou týkat daného rozhodnutí, ale z posuzování při tvorbě rozhodnutí bychom je měli vyloučit, jelikož stejně jako náklady irelevantní mohou negativně ovlivnit výsledek rozhodovacího procesu. Příkladem může být odpis jednoúčelového výrobního zařízení, např. vysoké pece. [8, 10]

Oportunitní náklady

Někdy mohou být nazývány jako náklady obětované příležitosti, nejsou v přesné výši evidovány v účetnictví a mají charakter implicitních nákladů. Tyto náklady nepředstavují reálně vynaložené a spotřebované ekonomické zdroje, ale představují ocenění důsledků, které by vznikly přijetím určité další varianty rozhodnutí, jinak řečeno představují ušlý zisk z rozhodnutí, které jsme nepřijali. Při manažerských rozhodnutí je nezbytné posuzovat jak explicitní náklady evidované v účetnictví, tak i implicitní náklady, které v účetnictví nenajdeme, a které mohou mít významný vliv na toto rozhodování. Oportunitní náklady je možné kvalifikovat jen v případě, že dvě nebo více možností jsou zejména uplatněny, když jsme při rozhodování omezeni v oblasti zdrojů. Příkladem může být situace, kdy studujeme a vzniká nám spousta nákladů (poplatky za studium, náklady na ubytování, stravné a náklady na dopravu, náklady na odbornou literaturu atd.), zahrnout zde musíme i ušlý výdělek ze zaměstnání (oportunitní náklad), které z důvodu studia nemůže být současně prováděno. [8, 10]

3.3 Smíšené náklady

Smíšené náklady zahrnují podíl nákladů variabilních, měnících se s objemem výkonů, i podíl fixních nákladů nezávislých na objemu výkonů (viz vzorec 3.1). Příkladem jsou náklady na opravy, kde na jedné straně je fixní část nákladů (související náklady na preventivní prohlídky) a na druhé straně je část variabilní (související s opotřebením výrobního zařízení v důsledku výroby). Smíšené náklady jsou zároveň i celkové náklady. Je nutné oddělit a identifikovat výši variabilní a fixní složky nákladů

podniku, vnitropodnikových útvarů i jednotlivých aktivit pro analýzu vývoje skutečných nákladů a jejich plánování, rozhodovací procesy i tvorbu kalkulačních nákladů. [8]

Pracujeme-li s celkovými (smíšenými) náklady, je předpokládán lineární vývoj, vzhledem k tomu, že fixní náklady jsou stálé a variabilní náklady se vyvíjejí lineárně.

Můžeme je vyjádřit pomocí lineární funkce:

$$N = FN + vn \cdot Q \quad (3.1)$$

Vysvětlivky zkratk:

N = celkové náklady v Kč

FN = fixní náklady

Q = množství

vn = variabilní náklady [8]

Pro hodnocení hospodárnosti vynaložených celkových nákladů (viz vzorec 3.2) je průběh průměrných celkových nákladů. Výši vyjádříme vztahem:

$$n = \frac{N}{Q} \quad (3.2)$$

Vysvětlivky zkratk:

n = průměrné celkové náklady na jednotku

N = celkové náklady v Kč

Q = množství

Když za veličinu celkových nákladů dosadím lineární nákladovou funkci (viz vzorec 3.3), jsou průměrné celkové náklady vyjádřeny vztahem:

$$n = \frac{FN + vn \cdot Q}{Q} = \frac{FN}{Q} + vn \quad (3.3)$$

Vysvětlivky zkratk:

n = průměrné celkové náklady na jednotku

FN = fixní náklady

Q = množství

vn = variabilní náklad [8]

3.4 Výnosy

Ve finančním účetnictví jsou výnosy definovány jako jakýkoliv **přírůstek aktiv** (např. prodej zboží za hotové), kdy může či nemusí jít pouze o zvýšení peněžních prostředků (např. prodej na fakturu, zvyšují se nám pohledávky) nebo **snížením závazků** (příkladem nevyčerpaná rezerva na budoucí záruky vůči zákazníkům). Oproti

tomu v manažerském účetnictví vznikají výnosy pouze při prodeji výkonů, které jsou předmětem **hlavní výdělečné činnosti**. Jsou rozlišovány externí a interní výnosy. [8]

Externí výnosy můžeme vymezit jako peněžně vyjádřené odpovídající hodnoty realizovaných výkonů, kterou podnik získává na základě tržních cen při prodeji svých výkonů (viz vzorec 3.4). Jsou zdrojem příjmu finančních prostředků, umožňují financovat činnosti podniku a ovlivňují výsledek hospodaření podniku. Jejich výše závisí na objemu realizovaných výkonů a na výši tržních (prodejních) cen. Určí se dle vztahu:

$$V = \sum(p_v \cdot QPROD_v) \quad (3.4)$$

Vysvětlivky zkratk:

V = celkové externí výnosy v Kč

p = prodejní cena v-tého výkonu v Kč

QPROD = prodané množství v-tého externího výkonu v jednotkách výkonu [8]

Interní výnosy představují horní hranici nákladů, vznikají v jednotlivých složkách činnosti podniku mezi vnitropodnikovými útvary při předávání jednotlivých výkonů (viz vzorec 3.5). Tvoří horní hranici nákladů, kterou by měli vnitropodnikové útvary vynaložit na dílčí výkony, jsou tedy měřítkem hodnocení hospodárnosti a úspěšnosti činnosti vnitropodnikového útvaru. Stanoví se dle vztahu:

$$VINT_v = vp_v \cdot QINT_v \quad (3.5)$$

Vysvětlivky zkratk:

VINT_v = vnitropodnikový výnos v-tého výkonu v Kč

vp_v = vnitropodniková cena v-tého výkonu v Kč na jednotku výkonu

QINT_v = předané množství vnitropodnikového výkonu

Nutno poznamenat, že interní výnosy nejsou uskutečňovány v peněžité formě. [8]

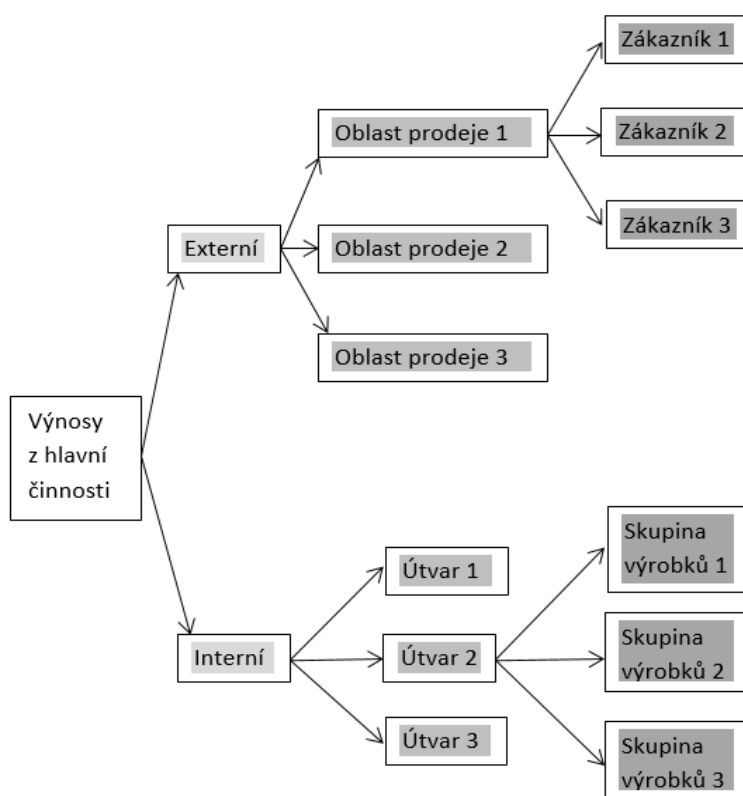
3.5 Členění výnosů

Používá se zde daleko méně klasifikačních hledisek než u členění nákladů, ale jsou stejně významná, protože se s nimi pracuje kupříkladu při tvorbě podnikového rozpočtu hospodářského výsledku, při zjišťování skutečného hospodářského výsledku, při tvorbě cenové kalkulace, při controllingových činnostech, kde zjišťují odchylky mezi očekávanými a skutečnými výnosy včetně jejich příčin, při hodnocení variant investičních záměrů atd. [1, 8]

Druhové členění výnosů

V podnicích se nerozlišují vůbec anebo jsou v účtovém rozvrhu podniku analyticky rozčleněny dle různých hledisek, které se týkají směrů a způsobu užití výkonů (viz Schéma 3.2). V účtovém rozvrhu podniku se často vyskytují i jiné výnosy, vznikající jiným způsobem než prodejem výkonů, jedná s např. o finanční či mimořádné výnosy, i pro tyto výnosy je vhodné analytické členění pro podnikové analýzy. Pokud existují různorodé druhy výnosů a nejsou evidovány v účetnictví nebo v jiné analytické evidenci, vede tato situace k obtížnému provádění controllingových operací včetně sestavování výsledných i předběžných kalkulací pro jednotlivé výkony. [1, 8]

Schéma 3.2 Možnosti členění výnosů dle druhů



Zdroj: [8], vlastní zpracování

Na schématu jsou zobrazeny výnosy z hlavní výdělečné činnosti (tržby z prodeje výrobků a služeb), které jsou rozděleny na dvě dílčí položky výnosů. Výnosy externí, které se tvoří mimo podnik a výnosy interní, které vznikají v případě předávání dílčích výkonů (např. polotovárů) uvnitř podniku. Dále jsou externí náklady rozděleny do tří možných oblastí prodeje (např. tuzemsko, jednotlivé světadíly, jednotlivé státy

eurozóny apod.), přičemž je dále členíme dle jednotlivých významných zákazníků. Obdobné členění je i u vnitropodnikových výnosů. [8]

Účelové členění výnosů

V účelovém členění výnosy z prodeje výkonů, jež jsou předmětem hlavní činnosti podniku, mají **jednicový charakter**, neboť vznikají vždy s každým prodaným výkonem. Opakem jsou výnosy, které vzniknou jiným způsobem (prodejem nepotřebného materiálu), protože mají **režijní charakter**.

Členění výnosů dle vztahu ke změně objemu činnosti

Vzhledem k tomu, že výnosy odrážejí i objem prodaných výkonů, mají **variabilní charakter**. Když je cena neměnná, vyvíjí se proporcionálně (lineárně), můžou se vyvíjet i podproportionálně, a to v případě poskytování slev při překročení určitého množství. Vyskytují se i výnosy s fixním charakterem, kdy nezávisí na počtu prodaných výkonů, tyto výnosy jsou označovány tzv. paušály (příkladem je stálý plat za nájem elektroměru od společnosti, která dodává elektrický proud). [8]

Relevantní a irelevantní výnosy

Relevantní výnosy jsou vyhrazeny jako takové budoucí výnosy, jež přísluší pouze danému rozhodnutí, liší se podle jednotlivých možností přicházejících v úvahu. Vymezení těchto výnosů se vždy vztahuje ke konkrétní alternativě rozhodnutí, při jiné alternativě se stejný druh výnosů může projevit jako výnos irelevantní.

Irelevantní výnosy jsou takové výnosy, které se nemění při uplatněných různých rozhodnutích. Při tvorbě informací o výnosech jednotlivých variant by měly být uplatněny jen takové hodnoty výnosů, jež jsou specifické pro konkrétní variantu rozhodnutí. Dále položky výnosů by měly být souměřitelné, tedy stejná struktura a měrná jednotka položek, abychom je mohli vzájemně porovnávat a provádět kvalitní výběr optimální alternativy. Základem je vyjádřit rozdíly mezi alternativami, které jsou předmětem rozhodování. Pomocí rozdílů položek relevantních výnosů dvou alternativ, tzv. rozdílových výnosů, provedeme lepší výběr varianty při rozhodování. Tím se tyto veličiny stávají základem hodnocení v případě přetržitého zavádění změn, přičemž jedna varianta nahrazuje druhou. [8]

Výsledek hospodaření

Jedná se o hodnotovou veličinu, která umožňuje posuzovat účelovost uskutečněných výkonů. Když mluvíme okolí jako celku, jedná se o **výsledek hospodaření podniku**, zatímco o okolí daného vnitropodnikového útvaru (uvnitř

podniku) je nazýváno jako **vnitropodnikový hospodářský výsledek**. Představuje rozdíl mezi externími výnosy a externími náklady a může být vyjádřen jako skutečný nebo předem stanovený. Můžeme se dostat do zisku nebo do ztráty. Jsou-li výnosy větší než náklady, tvoří se zisk, v opačné situaci se podnik dostává do ztráty. Výsledek hospodaření konkrétního střediska by měl hodnotit přínos střediska k celopodnikovému zisku. Útvary, jež nepředávají své výkony externím odběratelům, se na dosaženém hospodářském výsledku jako celku podílejí zejména zlepšováním hospodárností², v tomto případě je jejich vnitropodnikovým výsledkem hospodaření úspora nebo překročení předem stanovených nákladů. [4, 8]

² Hospodárnost vyjadřuje takový průběh nákladů podniku, při kterém dosahuje žádoucích výstupů s co nejmenším vynaložením zdrojů ekonomického růstu. [6]

4. Využití vnitropodnikového účetnictví ve vybrané obchodní společnosti

Kapitola Využití vnitropodnikového účetnictví ve vybrané obchodní společnosti se zabývá praktickou aplikací vnitropodnikového účetnictví se zaměřením na zhodnocení ziskovosti prodejních středisek vybrané obchodní společnosti. Pozornost věnujeme především nákladům a výnosům, které slouží ke zjištění hospodářského výsledku společnosti. Zaměříme se na náklady a výnosy obchodní společnosti a jejich analýzu z pohledu vnitropodnikového účetnictví. Veškeré informace a data, které jsou zpracovány v bakalářské práci pochází z interních podkladů dané společnosti, vnitropodnikových směrnic, webových stránek, výkazu zisku a ztrát či osobního dotazování, pokud není uvedeno jinak. Při řešení této praktické části jsme si vybrali obchodní společnost, jejíž název nebude zveřejňován, jelikož si to společníci nepřejí. Společnost chce zůstat v anonymitě, a proto bude vystupovat pod názvem společnost Sigma, s.r.o. (dále jen „Sigma“). Nutno podotknout, že podklady a informace, které mi společnost poskytla, jsou reálné, do příloh budeme přikládat její výkazy, jako je rozvaha, výkaz zisku a ztrát, interní doklady apod.

4.1 Charakteristika společnosti Sigma, s.r.o.

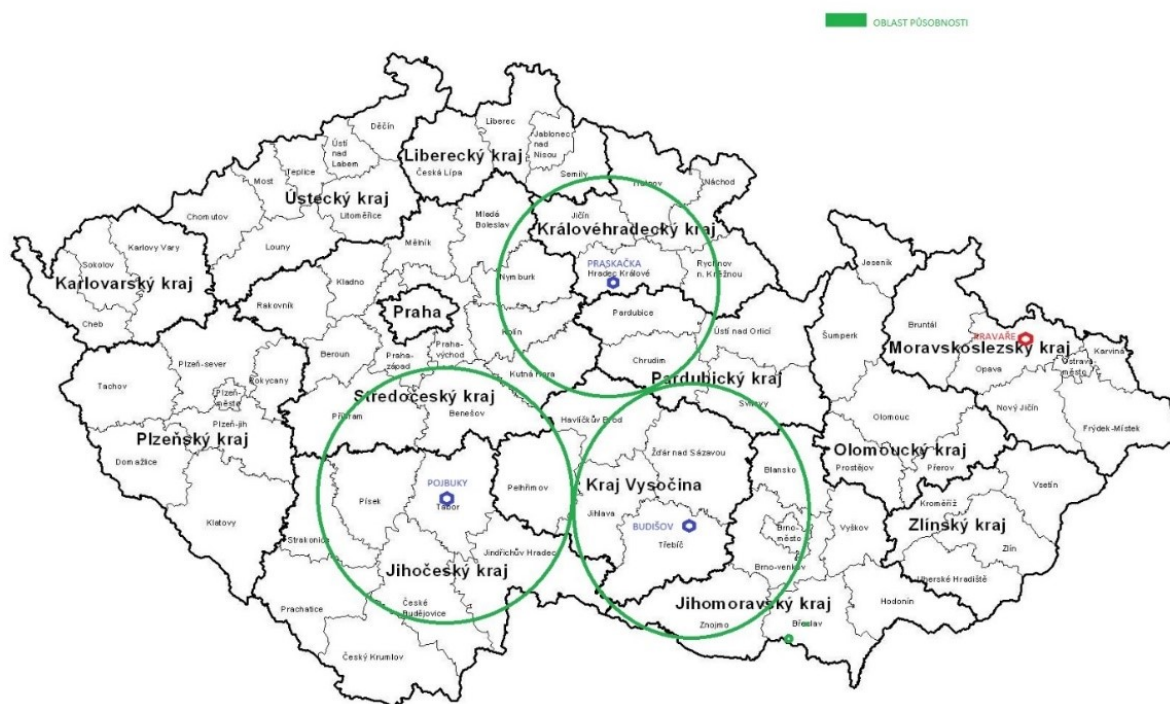
Sigma byla založena v roce 1998 čtyřmi společníky, tehdy se Sigma věnovala pouze obchodní činnosti v oblasti náhradních dílů pro zemědělské stroje, především pro předseťovou přípravu půdy. Od roku 1999 v pronajatých prostorách začali s vlastní výrobou částí dílů, kde šlo zejména o finální operace, jako je kalení a tvarování výrobků v kalicím lisu. Po následujících dvou letech došlo k uzavření výrobního cyklu, což znamená výrobu od zpracování surového materiálu po finální výrobek. V posledních letech byly klasické stroje nahrazovány poloautomatickými stroji či automaty.

V roce 2004 byla zahájena stavba vlastního areálu v Moravskoslezském kraji. Součástí tohoto areálu je i prodejní sklad, který slouží pro zásobování zákazníků v nejbližším okolí. Nosným programem Sigmy jsou opotřebitelné náhradní díly pro stroje různých výrobců, kteří je dodávají na trh, jako například Kverneland, Lemkem Vogel - Nott, Kuhn apod. V poslední době se do popředí zájmu podniku dostává výroba pluhů, která začíná od roku 2008, kdy se podrobují praktickým zkouškám dva prototypy pluhů jištěných trhačím šroubem.

Sigma vyrábí pluhy v několika variantách. Jsou určeny jak pro domácí, tak i zahraniční trhy. Spolupracují s řadou obchodních organizací, které nabízejí výrobky tohoto typu jak v České republice, tak v Polsku, Slovensku, Bělorusku, Ukrajině a Bulharsku. V České republice má Sigma tři prodejní střediska (viz Obrázek 4.1), a to v Jihočeském kraji, v Královéhradeckém kraji a v kraji Vysočina, kde nabízí jak vlastní produkci, tak i široký sortiment nakupovaných dílů pro celé spektrum strojů pracujících v zemědělství, strojů pro údržbu silnic a stavebních strojů.

Jelikož poptávka po strojích má neustále vzrůstající tendenci, od září roku 2016 rozšiřují areál o halu, která se bude zabývat především montáží pluhů, a zároveň se rozšiřují skladovací prostory. V budoucnu se také plánuje i rozšíření počtu prodejních míst po ČR. [21]

Obrázek 4.1 Oblasti působnosti jednotlivých prodejních středisek v ČR



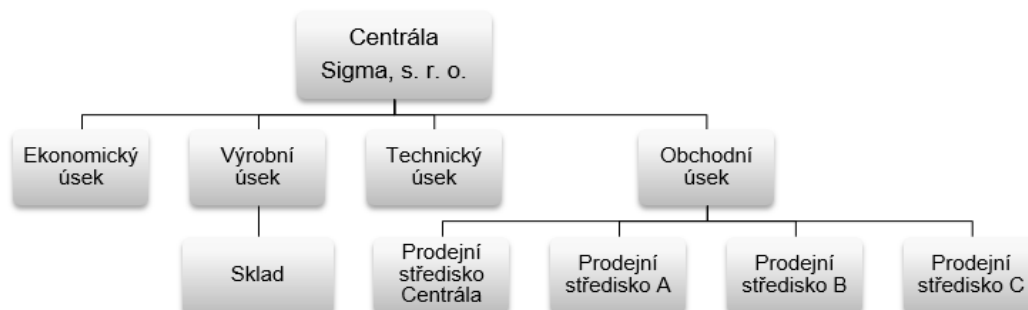
Zdroj: [21], vlastní zpracování

4.2 Organizační struktura společnosti Sigma, s.r.o.

Každý ze společníků má na starosti jeden z úseků, za který je plně odpovědný a náleží mu veškeré pravomoci. Centrála sídlí v Moravskoslezském kraji a najdeme v ní ekonomický úsek, výrobní úsek, technický úsek a obchodní úsek, pod výrobní

úsek patří sklad (viz Schéma 4.1). Dále má podnik prodejní středisko, které sídlí přímo v Centrále a další tři prodejní střediska v ČR.

Schéma 4.1 Organizační struktura společnosti Sigma, s.r.o.



Zdroj: [17], vlastní zpracování

Ekonomický úsek

Ekonomický úsek se skládá z ředitele ekonomického úseku, hlavní účetní, skladové účetní a správce sítě. Ředitel má na starost bankovní příkazy k úhradě, sestavy pro řízení, daň z přidané hodnoty, daň z příjmů právnických osob za pomoci daňového poradce. Je ve spojení s Finančním úřadem a s Úřadem práce.

Hlavní účetní účtuje přijaté faktury kromě faktur souvisejících s nákupem či prodejem zboží. Dále výpisy z účtů a pokladní doklady, hmotná zodpovědnost podepsána není. Připravuje podání přiznání k silniční dani a dani z přidané hodnoty. Dle docházky a schválených provizí obchodním ředitelem zpracovává mzdy s následným zasláním všech přehledů. Finančnímu řediteli pak předává platební příkaz pro úhradu, část mezd vyplácí hotovostně. Její náplní je také veškerá komunikace se zdravotními pojišťovnami a Okresní správou sociálního zabezpečení.

Skladová účetní fakturuje prodané zboží, jelikož sklad v Centrále slouží také jako prodejna pro cílové zákazníky, pracuje s pokladnou, stará se o převádění zboží na ostatní prodejní střediska pomocí převodových listů (dále jen „převodky“) a provádí k 31.12. daného roku inventuru hlavního skladu společně se skladníkem.

Správce sítě zajišťuje provozuschopnost počítačové sítě ve firmě, odstraňuje případné závady, zajišťuje ochranu dat, jejich zálohování a ochranu proti virům.

Výrobní úsek

Tento úsek je složen z ředitele výroby, mistra, řidiče a dělníků. Ředitel zpracovává zakázkové listy, plánuje a řídí provoz výroby, objednává hutní a režijní

materiál, ochranné pomůcky, přijímá objednávky na zakázky a má v kompetenci taktéž zásobování. Mistr výroby organizuje výrobu a obstarává její chod, dohlíží na práci dělníků a řeší případné problémy. Řidič rozváží zboží do prodejních středisek a zákazníkům. Dělníci vyrábí výrobky dle dokumentace a výrobních postupů.

Technický úsek

Technický úsek se skládá z technického ředitele a technologa. Ředitel zavádí nové výrobky do podnikového účetního systému Money S3, vytváří výkresovou dokumentaci v programu Solidworks a vytváří programy pro automatické a poloautomatické stroje. Technolog spolupracuje s ředitelem na výkresové dokumentaci a vytváří technologické postupy výroby.

Obchodní úsek

Obchodní úsek má na starost ředitel prodeje, který se věnuje prodeji a marketingu nejen v ČR, ale také v zahraničí, řídí prodej prodejních skladů, zadává ceny do podnikového účetního systému Money S3, propočítává ceny výrobků, rozhoduje o cenové politice, propaguje a inzeruje produkty, renovuje webové stránky a reprezentuje firmu na veletrzích a výstavách.

Sklad

Ve skladu je skladník, který ukládá výrobky či pořízené zboží do regálů, přepočítává jejich skutečný stav, spolupracuje se skladovou účetní, zapisuje na skladové karty a označuje výrobky. Dále chystá objednávky nebo zboží, které bude převáženo do jiného prodejního střediska či k zákazníkům a balí je na palety. Odpovědnost za sklad přebírá právě skladník.

Zaměstnanci

V přítomnosti má Sigma 19 zaměstnanců, z toho patnáct řadových a čtyři vedoucí pracovníky, do budoucna se plánuje rozšíření výroby i prodejních skladů. Předpokládá se, že vzhledem k zvyšující se výrobě bude počet zaměstnanců růst. Zaměstnanci jsou odměňováni hodinovou mzdou, čerpají také různé benefity, které jim Sigma nabízí (viz Tabulka 4.1 a Graf 4.1).

Jedná se především o stravenky, které poskytují od 1. 1. 2007 za podmínek, že je odpracovaná celá jednotlivá směna, to je 7,5 hodiny. Za tuto směnu o délce 7,5 odpracovaných hodin poskytne zaměstnavatel zaměstnanci stravenku ve výši 70 Kč, přičemž ji bude hradit ve svých nákladech do výše 55 % její hodnoty, tj. 38 Kč připadající na jednu stravenku v hodnotě 70 Kč, a zaměstnanec si bude doplácet

zbylých 45 % její hodnoty, tj. 32 Kč. Stravenky jsou předávány proti podpisu zaměstnance na listině, kde mu zaměstnavatel také předloží výpočet jednotlivých částek, a to jak nákladů společnosti za poskytnuté stravenky, tak i doplatku zaměstnance. Doplatek bude zaměstnanci srážen přímo ve mzdě za měsíc, za který mu budou stravenky poskytovány, zaměstnanec potvrzuje souhlas svým podpisem.

Stravenky jsou výhodným benefitem, jak pro zaměstnance, tak i pro zaměstnavatele. Pro zaměstnavatele znamenají daňově uznatelný náklad, o který si může snížit základ daně, ale jen za určitých podmínek. Pro zaměstnance je to výhodné, protože zaplatí jen určitou část stravenky, ale náleží mu celá hodnota, tzn., že kdyby stál oběd 70 Kč, zaplatil by 70ti korunou stravenkou, ale za stravenku by mu bylo sraženo pouze 32 Kč se mzdy, proto ve skutečnosti zaplatil za oběd pouze 32 Kč.

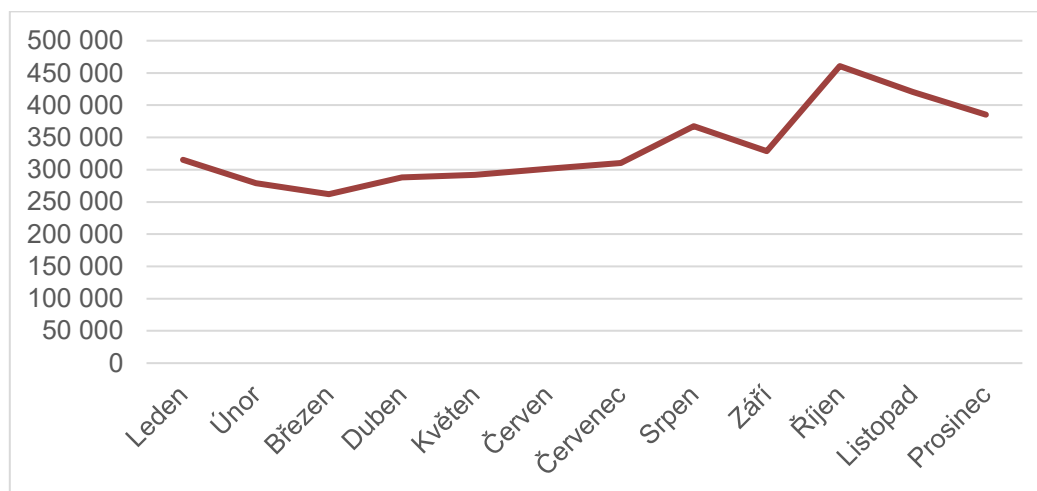
Od 1. 5. 2015 podnik nabízí svým zaměstnancům a obchodním zástupcům možnost používání služebních telefonů i pro soukromé účely, za to jim však účtuje částku 100 Kč měsíčně, kdy tato částka je pravidelně stažena ze mzdy.

Od 1. 3. 2016 se dalším benefitem stává životní pojištění pro ty zaměstnance, kteří mají smlouvu na dobu neurčitou a odpracovali ve firmě více než rok. Jedná se o částku 500,- Kč měsíčně, tento příspěvek je nákladem společnosti a je zasílán měsíčně na účet dané penzijní společnosti. Případné platby, které si spoří zaměstnanec sám, jsou po domluvě se zaměstnancem taktéž staženy z výplaty a zaslány na účet penzijní společnosti.

Tabulka 4.1 Mzdové náklady společnosti Sigma, s.r.o. za rok 2015

Měsíc	Mzdový náklad v Kč
Leden	315 129
Únor	279 211
Březen	262 038
Duben	288 013
Květen	291 819
Červen	301 452
Červenec	310 125
Srpen	367 260
Září	328 785
Říjen	460 653
Listopad	420 346
Prosinec	385 494
Celkem	4 010 325

Zdroj: [17], vlastní zpracování

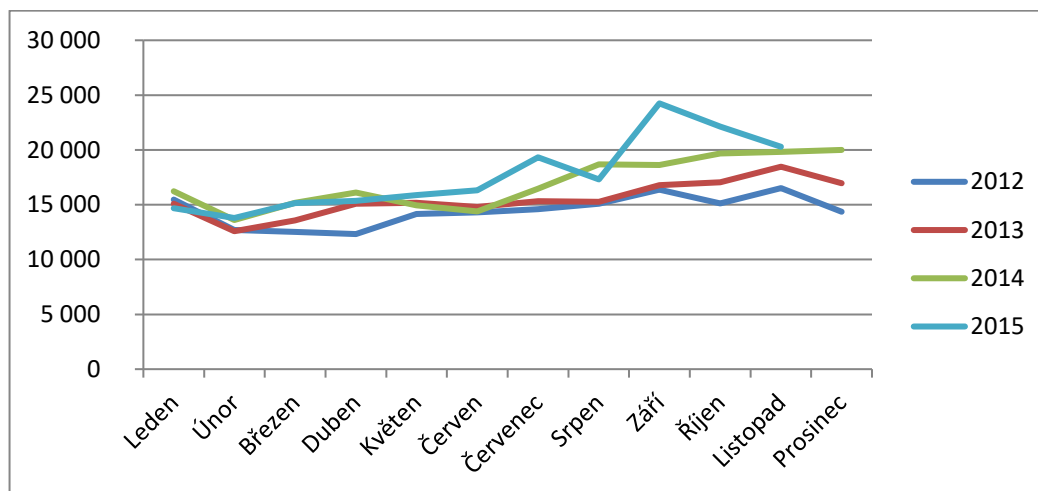
Graf 4.1 Vývoj mzdových nákladů společnosti Sigma, s. r. o v roce 2015 v Kč

Zdroj: [17], vlastní zpracování

Z Grafu 4.1 vyplývá, že od února 2015 do července 2015 mzdy mírně kolísají, důvodem je sezónní charakter odbytu, jelikož prodejci prodejních středisek jsou odměňováni i provizemi, které jsou závislé na výši objemu prodaného zboží. V říjnu se mzdy rapidně zvýšily, jelikož se jedná o podnik, který vyrábí stroje a díly na

předseřovou přípravu půdy, která probíhá v podzimních měsících. V prosinci 2015 mzdy pomalu klesají a vracejí se do standardní výše.

Graf 4.2 Průměrné měsíční mzdové náklady za rok 2012 – 2015 v Kč



Zdroj: [17], vlastní zpracování

Z Grafu 4.2 je zřejmé, že měsíční průměrné mzdové náklady se meziročně zvyšují, důvodem může být minimální mzda v ČR, která také meziročně roste. V období od srpna do listopadu mzdové náklady rostou, v roce 2012 a 2013 byly mzdové náklady nejvyšší, a to v částkách 16 516 Kč a 18 468 Kč, v roce 2014 mzdové náklady byly nejvyšší v prosinci v částce 19 997 Kč, tedy se liší od roku 2012, 2013 a 2015, kde mzdové náklady mají vždy v prosinci tendenci poklesnout. V roce 2015 bylo docíleno nejvyššího průměrného mzdového nákladu v měsíci říjnu ve výši 24 245 Kč, jak můžeme vidět v Grafu 4.1. Dalo by se říci, že každý rok není identický a záleží hlavně opotřebení zemědělských strojů, počtu zákazníků, tedy na objemu prodaného zboží, protože jak už bylo zmíněno, prodejci v prodejních střediscích jsou hodnoceni prémie navíc dle objemu prodaného zboží.

Průměrné měsíční mzdové náklady (viz Graf 4.2) jsou zde použity proto, že se meziročně zvyšoval počet zaměstnanců, a to vždy o jednoho, tudíž v roce 2015 byl počet zaměstnanců 16, v roce 2013 byl počet zaměstnanců 17, v roce 2014 bylo zaměstnáno 18 zaměstnanců a v roce 2015 bylo zaměstnáno 19 zaměstnanců. Jak můžeme vidět, tak i z narůstajícího počtu zaměstnanců se dá říci, že společnost se rozvíjí a roste.

4.3 Způsob vedení účetnictví

Sigma vede účetnictví v plném rozsahu. Řídí se zákonem o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb. a ČÚS pro účetní jednotky, je vedeno vlastním interním zaměstnancem. K zaúčtování účetních případů je používán podnikový informační program Money S3. Jedná se o informační systém, který pokrývá firemní agendy, jako je finanční účetnictví, ekonomickou oblast, personální oblast týkající se mezd či skladovou evidenci.

Sigma nesplňuje zákonem stanovené podmínky pro ověření účetní závěrky auditorem, ale ke zpracování účetní závěrky a k daňové problematice používá daňového poradce, proto má prodlouženou lhůtu pro podání řádného daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob. Účetním obdobím je kalendářní rok a Sigma je měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty ze zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

Za účetní doklady týkající se nákupu a prodeje zboží či poskytování služeb, tedy za vystavené faktury odběratelům, jsou odpovědné účetní jednotlivých útvarů. Ke každému středisku, která jsou popsána níže, náleží účetní, která je detailně seznámena s chodem tohoto oddělení. Náplní práce pracovníků obchodního úseku je zpracování zakázek a objednávek, vyhledávání nových zákazníků včetně poskytování komplexního servisu. Následné vystavování faktur má pak na starost účetní, která provádí jejich evidenci a zaúčtování do účetního systému. Každé prodejní středisko si účtuje své náklady či výnosy, které přiřazuje do svých analytických účtů. Účetní doklady, které se týkají příjmu či výdeje skladových zásob, tedy příjemky a výdejky zboží, jsou zadávány do účetního systému skladovou účetní na Centrále, v prodejních střediscích má tuto činnost na starosti účetní. I přesto, že prodejní střediska představují samostatně hospodařící útvary, je účetnictví společnosti Sigma, s.r.o. centrálně soustředěno do jednoho místa.

DHM oceňují pořizovacími cenami (kromě DHM vytvořeného vlastní činností), odpisové plány pro DHM se sestavují způsobem, že účetní odpisy jsou rovny odpisům daňovým a Sigma používá výhradně odpisy zrychlené.

Informace týkající se vedení účetnictví v prodejních střediscích, typů účetních případů jednotlivých středisek, odpovědnosti pracovníků jsou zakotveny ve vnitropodnikových směrnících pro prodejní střediska, které jsou součástí bakalářské práce jako Příloha č. 3.

Účetní jednotka si pro účtování zásob zvolila způsob B. Účtování zásob způsobem B představuje takový způsob účtování, při kterém se v průběhu roku neúčtuje na skladových účtech, ale pořízené zásoby se účtují do přímo nákladů. Při uzavírání knih na konci roku postupujeme způsobem, že počáteční stavy zásob se zaúčtují na vrub nákladových účtů a na základě provedené inventury zásob, kdy je dle evidence o zásobách zjištěn skutečný stav, zaúčtujeme skutečnou hodnotu zásob na vrub příslušného účtu zásob, a to souvztažně s nákladovým účtem.

4.3.1 Vnitropodnikové účetnictví

Společnost Sigma, s.r.o. si zvolila jako způsob vedení vnitropodnikového účetnictví formou jednookruhové účetní soustavy, jelikož se jedná o menší společnost, kde se požadavky interních a externích uživatelů příliš neliší. V Sigmě se neúčtuje o změně stavu zásob vytvořené vlastní činností. Syntetické účty finančního účetnictví jsou tady podrobně analyticky členěny především dle jednotlivých prodejních středisek z pohledu nákladů a výnosů. Členění analytických účtů dle jednotlivých prodejních středisek je zakotveno ve vnitropodnikové směrnici pro každé prodejní středisko zvlášť. Toto členění spočívá v přiřazení čísla prodejního střediska, kterého se daná účetní operace týká. Identifikační čísla jednotlivých prodejních středisek si dále představíme níže.

Sigma účtuje v podnikovém programu Money S3, v prodejních střediscích jsou v programu nahrány pouze účty, jež souvisí danému prodejnímu středisku. Účetní nemohou účtovat s analytikou Centrály, Centrála však vidí do účtování všech prodejních středisek a může účtovat i za prodejní střediska, společnost Sigma, s.r.o. nepoužívá převodové účty 59. a 69. Sigma má vytvořeny vnitropodnikové směrnice pro každé z prodejních středisek, cestovní příkazy a denní kurz, pojistné plnění, používání služebních mobilních telefonů, ověření spolehlivosti plátce daně z přidané hodnoty a další.

Prodejním střediskům a také Centrále náleží určité náklady a výnosy, kterým je přidělena analytická evidence. Analytická evidence se skládá ze tří číslic, podle kterých by mělo být zřetelné, do jakého prodejního střediska připadne určitý náklad či výnos.

Číselník Centrály společnosti Sigma, s.r.o.

Centrála používá analytickou evidenci:

- **000**, tato analytická evidence se užívá nejčastěji (501000 - spotřeba výrobního materiálu, 504000 - prodané zboží, 513000 - náklady na reprezentaci, 512000 - cestovné apod.),
- **100**, tato analytická evidence se vyskytuje u účtu 501 a 504 (501100 - hmotný majetek do částky 39 999 Kč, 504100 - doprava k prodanému zboží),
- **200**, tato analytická evidence se používá pro spotřebu režijního materiálu do výše 1 000 Kč,
- **999**, tato analytická evidence slouží k odlišení daňově neuznatelných nákladů.

Rozdílná analytická evidence se vyskytuje v Centrále i u prodejních středisek při nákupu pohonných hmot (dále jen „PHM“) a oprav automobilů (viz Tabulka 4.2).

Tabulka 4.2 Číselník Centrály a prodejních středisek pro nákup PHM a opravy automobilů ve společnosti Sigma, s.r.o.

Automobil (Státní poznávací značka)	Nákup PHM	Oprava a udržování	Prodejní středisko
Škoda Octavia 6T4 1441	501100	511110	Centrála
VW Passat 2T3 5055	501300	511102	Centrála
Daf 3T1 1111	501400	511100	Centrála
Kia Sportage 4T7 1006	501600	511101	Centrála
Pick up 1T9 2222	501911	511910	Centrála
Ford Transit OPN 1212	501922	511104	Centrála
VW Multivan 7T0 0000	501923	511107	Centrála
Citroen Berlingo 2T3 8459	501926	-	Centrála
VW Caddy 1 6T4 9595	501921	511902	Prodejní středisko 920
VW Caddy 2 4T7 3333	501902	511922	Prodejní středisko 920
Citroen Jumper 4T7 4263	501912	511911	Prodejní středisko 900
Fiat Ducato 7T0 6321	501924	511108	Prodejní středisko 900
Fiat Scudo 8T1 5555	501927	511923	Prodejní středisko 900
Škoda Fabia 5T6 8163	501800	-	Prodejní středisko 910
Fiat Doblo 9T8 9999	501925	511921	Prodejní středisko 910

Zdroj: účtový rozvrh Sigma, s.r.o., vlastní zpracování

Účty na opravu a udržování nebyly dosud vytvořeny pro automobily Škoda Fabia a Citroen Berlingo, důvodem může být, že se jedná o nové automobily, které

doposud nebyly opraveny, tudíž nebyla potřeba vytvářet analytickou evidenci. Účetní určitě doplní do účtového rozvrhu účty pro tyto dva automobily, až nastane čas o nich účtovat a zvolí vhodnou analytickou evidenci, která by mohla být například 5110008459 a 5119108163, kdy první tři místa (511) označují syntetický účet Opravy a udržování, další tři místa v analytické evidenci (000) identifikují konkrétní hospodářské středisko (Centrála) a poslední čtyři místa v analytickém členění (8459), je tedy dodržena analytická evidence a poslední číslo je čtyřčíslí státní poznávací značky automobilu (dále jen „SPZ“). Je špatně zvolena analytická evidence 910 u automobilu Pick up, který náleží Centrále, jelikož může být zaměnitelná s analytickou evidencí, která se používá u prodejního střediska 910.

Společnost s přiřazováním analytické evidence měla dobré záměry, ale bohužel je nedotáhla až do konce. Zvolení číselníku u prodejních středisek s analytickým členěním 900, 910 a 920 bylo správné, ale co se týče nákupu PHM a oprav automobilů analytická evidence nedává smysl. Společnost by měla u těchto účtů analytickou evidenci spravit následujícím způsobem (viz Tabulka 4.4), aby i z navrhované analytické evidence bylo jasné, do kterého prodejního střediska automobil patří, poslední čtyřčíslí je vzato z SPZ automobilů, i účet oprav a udržování dodržuje stejnou analytickou evidenci, tudíž účetní může zjistit téměř hned velikost nákladů na PHM i opravu a udržování daného automobilu.

Dle dotazování bylo sděleno, že se automobily mohou převádět během roku mezi jednotlivými středisky, pokud dojde k převodu automobilu, změní se pouze správná analytická evidence, jež náleží prodejnímu středisku či Centrále.

Tabulka 4.3 Navrhovaný číselník Centrály a prodejních středisek pro nákup PHM a opravy automobilů ve společnosti Sigma, s.r.o.

Automobil (Státní poznávací značka)	Nákup PHM	Oprava a udržování	Prodejní středisko
Škoda Octavia 6T4 1441	5010001441	5110001441	Centrála
VW Passat 2T3 5055	5010005055	5110005055	Centrála
Daf 3T1 1006	5010001006	5110001006	Centrála
Kia Sportage 4T7 1111	5010001111	5110001111	Centrála
Pick up 1T9 2222	5010002222	5110002222	Centrála
Ford Transit OPN 1212	5010001212	5110001212	Centrála
VW Multivan 7T0 000	5010000000	5110000000	Centrála
Citroen Berlingo 2T3 8459	5010008459	5110008459	Centrála
VW Caddy 1 6T4 9595	5019209595	5119209595	Prodejní středisko 920
VW Caddy 2 4T7 3333	5019203333	5119203333	Prodejní středisko 920
Citroen Jumper 4T7 4263	5019004263	5119004263	Prodejní středisko 900
Fiat Ducato 7T0 6321	5019006321	5119006321	Prodejní středisko 900
Fiat Scudo 8T1 5555	5019005555	5119005555	Prodejní středisko 900
Škoda Fabia 5T6 8163	5019108163	5119108163	Prodejní středisko 910
Fiat Doblo 9T8 9999	5019109999	5119109999	Prodejní středisko 910

Zdroj: účtový rozvrh Sigma, s.r.o., vlastní zpracování

Číselník prodejních středisek společnosti Sigma, s.r.o.

- Prodejní středisko 920: analytická evidence 920
- Prodejní středisko 900: analytická evidence 900
- Prodejní středisko 910: analytická evidence 910

Analytická evidence u prodejních středisek je dodržována jen u určitých nákladů (viz Tabulka 4.4), u výnosů je analytická evidence dodržena vždy. Jak bylo výše zmíněno, analytická evidence není dodržena u nákupu PHM a oprav automobilů, dále také u účtování dopravy k nakupovanému zboží, kdy u prodejního střediska 920 se doprava účtuje na účet 504120, u prodejního střediska 900 na účet 504101 a u prodejního střediska 910 na účet 504110.

Dále by mohla být upravena analytická evidence u dopravy k prodanému zboží u jednotlivých prodejních středisek na účet 504920001 u prodejního střediska 920, 504900001 u prodejního střediska 900 a u prodejního střediska 910 na 504910001,

aby byla zachováno pravidlo, že prodejní střediska mají zachovanou svou analytickou evidenci.

Tabulka 4.4 Ukázka dodržování analytické evidence u nákladů u prodejních středisek

Účet	Text	Prodejní středisko
513900	Náklady na reprezentaci	900
513910	Náklady na reprezentaci	910
513920	Náklady na reprezentaci	920
518900	Ostatní služby	900
518910	Ostatní služby	910
518920	Ostatní služby	920
548900	Ostatní provozní náklady	900
548910	Ostatní provozní náklady	910
548920	Ostatní provozní náklady	920

Zdroj: [18], vlastní zpracování

4.4 Vnitropodniková směrnice pro prodejní střediska

Společnost Sigma, s.r.o. má vytvořené vnitropodnikové směrnice pro jednotlivá prodejní střediska, které se liší pouze v analytickém členění a v maximálním zůstatku v pokladně, jež má zůstat ve středisku. Pro prodejní středisko 920 je tento limit určen na 15 000 Kč, v prodejním středisku 900 je určeno maximálně 20 000 Kč (jelikož toto prodejní středisko je největším z prodejních středisek společnosti Sigma, s.r.o.) a v prodejním středisku C je limit 3 000 Kč (jedná se o prodejní středisko s nejmenším objemem prodeje), případné změny jsou možné jen po povolení ředitele ekonomického úseku.

Za koordinaci a vedení prodejního skladu je přímo zodpovědný ředitel prodejního skladu, dále zodpovídá za sdělení důležitých informací vedení společnosti, týkajících se především rozsahu činnosti konkurenčních společností, popř. jiných skutečností majících přímý dopad na hospodaření prodejních středisek, za ochranu informací a dat společnosti. Rozhoduje o nákupu běžných služeb spojených s provozem prodejního střediska, kdy se limit stanovuje na 2 000 Kč měsíčně, u režijního materiálu např. kancelářských potřeb je limit stanoven na 1 500 Kč měsíčně. O nákupu služeb jako je např. reklama, poutače, rekonstrukce, speciální vybavení atd. může rozhodnout také, ale jen po odsouhlasení ředitele obchodního úseku, jenž má prodejní střediska na starost.

Za práci s účetními doklady je odpovědnou osobou účetní prodejního střediska, dále za vystavení pokladních dokladů a inventury denních tržeb s odvodem hotovosti na bankovní účet Sigmy.

Nákup zboží od cizích dodavatelů je možný jen se souhlasem ředitele obchodního úseku či vedením společnosti.

Je třeba dodržovat limity skladovaného zboží, aby nedocházelo k neopodstatněnému růstu skladových zásob. Na rozdíl od hlavního skladu, kdy se provádí inventura jednou ročně k datu 31.12. daného roku, prodejní střediska provádí inventuru skladu vždy k pátému dni následujícího měsíce a výsledky s případným komentářem předkládají řediteli ekonomického úseku.

Vedení společnosti požaduje vedení adresáře odběratelů a dodavatelů, kde do poznámky jsou uvedeny výsledky a důležité informace z jednání, s nimi také vedení knihy přijatých objednávek. Vždy k pátému dni následujícího měsíce se provádí účetní závěrka hospodaření tzv. výsledovka za prodejní střediska i se zhodnocením daného měsíce ředitelem prodejního střediska.

Zboží se vyskládňuje na základě dodacího listu, nákup zboží od cizích dodavatelů je možný jen se souhlasem ředitele obchodního úseku či vedením společnosti.

Naskladnění zboží, které bylo pořízeno od cizího dodavatele, se oceňuje v ceně na základě daňového dokladu v analytické evidenci určené pro prodejní středisko, skladové pohyby mezi prodejními středisky a Centrálou se provádí pomocí převodových listů. Nákup zboží od cizích dodavatelů je možný jen se souhlasem ředitele obchodního úseku či vedením společnosti.

Všechny doklady týkající se prodejních středisek používají při zaúčtování vlastní číselné řady přidělené Centrálou, ukázkou účetních případů prodejních středisek najdeme v Tabulce 4.5 - 4.7.

Tabulka 4.5 Ukázka analytického členění v účetních případech prod. střed. 920

Datum	Doklad	Účetní případ	Částka	MD/D
12. 5. 2017	FAP	Faktura za zboží	30 000 Kč	504920/321920
15. 5. 2017	FAV	Tržba za zboží	50 000 Kč	311920/604920
17. 5. 2017	PPD	Tržba za vlastní výrobky	10 500 Kč	211920/601920
20. 5. 2017	VBÚ	Nákup kancelářských potřeb	229 Kč	501920/221920
26. 5. 2017	VPD	Úhrada faktury za zboží	30 000 Kč	321920/211920

Zdroj: [18], vlastní zpracování

Tabulka 4.6 Ukázka analytického členění v účetních případech prod. střed. 900

Datum	Doklad	Text	Částka	Účtování
16. 5. 2017	FAP	Opravu Citroen Jumper 4T7 4263	5 000 Kč	511102/321900
20. 5. 2017	VPD	Nákup zboží	25 000 Kč	504900/211900
20. 5. 2017	VBÚ	Přepravné ke zboží	1 200 Kč	504101/221900
29. 5. 2017	VPD	Úhrada faktury za opravu	5 000 Kč	321900/211900
30. 5. 2017	PPD	Tržba za vlastní výrobky	85 500 Kč	211900/601900

Zdroj: [18], vlastní zpracování

Z Tabulky 4.6 můžeme vidět, jak u účtování opravy Citroenu Jumperu je nesprávně zvolena analytická evidence, která není spojena s analytickou evidencí 900, která se váže právě k prodejnímu středisku 900. *Použití účtu 5119004263, jak je ve výše navrhovaném číselníku Centrály a prodejních středisek společnosti Sigma, s.r.o., je logičtější. Taktéž i záměna účtu 504101 za navrhovaný účet 504900001.*

Tabulka 4.7 Ukázka analytického členění v účetních případech prod. střed. 910

Datum	Doklad	Účetní případ	Částka	MD/D
1. 5. 2017	FAV	Tržba za zboží	15 300 Kč	311910/604910
10. 5. 2017	FAP	Nákup běžných a speciálních služeb	6 000 Kč	518910/321910
18. 5. 2017	VPD	Nákup občerstvení	518 Kč	513910/211910
21. 5. 2017	VBÚ	Úhrada faktury	15 300 Kč	321910/221910
24. 5. 2017	VPD	Nákup PHM Škoda Fabia 5T6 8163	987 Kč	501800/211910

Zdroj: [18], vlastní zpracování

V Tabulce 4.7 je totožný problém v analytickém členění jako u Tabulky 4.6. Ukázka analytického členění v účetních případech prodejního střediska 900. *Opatřením je výměna účtu 501800 za navrhovaný účet 5019108163.*

Vnitropodnikové směrnice prodejních středisek jsou zastaralé a v některých případech i nesrozumitelné, na druhou stranu, co se týče odpovědnosti příslušných zaměstnanců, ty jsou dostačující. Ředitel ekonomického úseku by měl navrhnout někoho, kdo vnitropodnikové směrnice bude aktualizovat či upravovat, může se stát, že se změní účetní nebo ředitel prodejního střediska a je potřeba, aby byli seznámeni s aktuálními vnitropodnikovými směrnicemi. Navrhujeme buď vypsání všech účetních případů, jež mohou nastat prodejnímu středisku nebo přiložit účtový rozvrh právě jen s analytickou evidencí, která je určena danému středisku, změnit účtování dálničních známek, kdy je uvedeno, že se mají účtovat na 518xxx, patří na účet 538xxx – ostatní daně a poplatky.

Pro Centrálu nejsou tvořeny žádné vnitropodnikové směrnice, řídí se základními předpisy. Je možné, že společnosti v budoucích letech splní podmínky pro ověření účetní závěrky auditorem a auditoři požadují vždy vnitropodnikové směrnice dané společností, proto doporučujeme vytvořit vnitropodnikovou směrnici, která by měla náležitosti vyplývající z legislativy, jedná se o tyto:

- systém zpracování účetnictví,
- účtový rozvrh,
- kompetence a podpisové vzory,
- dlouhodobý majetek, odpisový plán,
- zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů,
- kurzové rozdíly, cizí měny,
- zásoby,
- oběh účetních dokladů,
- inventarizace,
- opravné položky,
- archivace účetních dokladů,
- harmonogram účetní závěrky,
- pracovní cesty a poskytování cestovních náhrad,
- pokladna,
- deriváty,
- konsolidační pravidla,
- rezervy,
- odložená daň.

[5]

4.5 Analýza a zhodnocení vybraných nákladových účtů společnosti Sigma, s.r.o.

Účet 501 je podrobně rozčleněn, kdy na účet 501000 se zachycuje spotřeba materiálu ve výrobě, z kterého vytváří vlastní výrobky, jedná se tedy o variabilní náklady, které se mění v závislosti na objemu výkonů. Na účet 501100 se účtuje drobný majetek, jehož pořizovací cena je od 1 000 Kč do 39 999 Kč, příkladem může být nákup mobilních telefonů či kancelářského nábytku. Účet 501200 slouží pro účtování režijního materiálu, jako jsou například kancelářské potřeby, ale pouze do částky 1 000 Kč. Aby Sigma mohla kontrolovat spotřebu PHM firemních automobilů a

opravy, které se k nim vztahují, přiřadil každému z nich analytické členění jak u spotřeby PHM, tak i oprav. Podrobnější analytické členění účtu 504000 Sigma nepoužívá, jelikož prodává obsáhlý sortiment zboží. *Sigma by však mohla podrobnější analytickou evidencí rozčlenit tento účet například dle skupin na pluhů různých typů a náhradní díly pro:*

- *pluhy (účet 504000001),*
- *podmítač (účet 504000002),*
- *kompaktory (účet 504000003),*
- *krmné vozy (účet 504000004),*
- *hřídele a břitové desky (účet 504000005),*
- *oborávače brambor (účet 504000006),*
- *vleky a rozmetací vozy (účet 504000007),*
- *secí stroje (účet 504000008),*
- *nesený oboustranný pluh typu A (účet 504000009),*
- *nesený oboustranný pluh typu B (účet 504000010),*
- *pluh alfa (účet 504000011),*
- *pluh gama (účet 504000012),*
- *pluh delta (účet 504000013).*

Poté by mohla sledovat který sortiment jde nejvíce na odbyt, na který by se měla zaměřit a na ten, který se nejméně prodává, udělat opatření či ho více propagovat nabízet či vyřadit z nabídky.

Analytické členění nákladů Sigmy není příliš vhodné, jelikož prodejním střediskům je určeno jen pár základních účtů. Navrhujeme dále analyticky oddělit účet 512, 521, 524, 531, 544, 551, čímž výsledek hospodaření za dané prodejní středisko by byl optimálnější a reálnější. Tím, že určité náklady prodejních středisek se účtují přímo na Centrálu, zvyšují tak náklady Centrály, které poté snižují její výsledek hospodaření.

4.6 Analýza a zhodnocení vybraných výnosových účtů společnosti Sigma, s.r.o.

Prodejní střediska účtují pouze tržby z prodeje vlastních výrobků, zboží a služeb, kde účtují za dopravu zákazníkům, kteří chtějí výrobky či zboží dovést či poštovné, když objednávku posílají. Sigma má dostatečně analyticky oddělené

výnosy, dodržuje analytickou evidenci zvolenou pro určitá prodejní střediska. *Jak bylo výše zmíněno Sigma by mohla rozčlenit tento účet například dle skupin na pluhy různých typů a náhradní díly pro:*

- *pluhy (účet 604000001),*
- *podmítač (účet 604000002),*
- *kompaktory (účet 604000003),*
- *krmné vozy (účet 604000004),*
- *hřídele a břitové desky (účet 604000005),*
- *oborávače brambor (účet 604000006),*
- *vleky a rozmetací vozy (účet 604000007),*
- *secí stroje (účet 604000008),*
- *nesený oboustranný pluh typu A (účet 604000009),*
- *nesený oboustranný pluh typu B (účet 604000010),*
- *pluh alfa (účet 604000011),*
- *pluh gama (účet 604000012),*
- *pluh delta (účet 604000013).*

Poté Sigma, s.r.o. zjistí, který produkt přináší největší tržby může se na něj zaměřit či naopak, který nejde na odbyt a udělat případné opatření.

V Centrále se účtuje nejen o tržbách z prodeje vlastních výrobků, zboží či služeb, ale i o dalších vzniklých výnosech. Na účet 602200 - „tržby z pronájmu“ se účtuje o tržbách z pronájmu, jelikož Sigma také pronajímá jednu část prostoru jinému podniku. Sigma si pořídila fotovoltaické panely, které slouží k výrobě elektřiny, její prodej se tak stává jejich výnosem, pro který je vytvořen účet 602300. Odpisový plán fotovoltaických panelů je stanoven na 240 měsíců, odpis je rovnoměrný v částce 5 114 Kč/měsíc. Kurzové zisky se účtují právě Centrále, kde se tvoří objednávky vlastních výrobků či služeb do zahraničí.

4.7 Výsledek hospodaření za společnost

Výsledek hospodaření se vypočítá jako rozdíl výnosů a nákladů, rozlišujeme výsledek hospodaření z běžné činnosti, který je zachycen v účtové skupině 60 - 64 a účtové skupině 50 - 55, a také výsledek hospodaření z finanční činnosti, který je zachycen v účtové skupině 66 a účetní skupině 56 - 57. Jsou-li výnosy vyšší, než náklady vykazuje společnost zisk, v opačném případě vykazuje ztrátu, výsledek

hospodaření zjišťujeme z výkazu zisku a ztrát. Celkový výsledek hospodaření z finanční činnosti u společnosti Sigma, s.r.o. je ztráta v částce 390 984 Kč, důvodem jsou vysoké úroky, jelikož Sigma má vysoké úvěry, ale v celkovém výsledku Sigma v roce 2015 a v níže uváděných letech tvoří zisk (viz Tabulka 4.8 a Tabulka 4.9).

Tabulka 4.8 Výsledky hospodaření za rok 2012 – 2015 společnosti Sigma, s.r.o.

Rok	VH před zdaněním (v tisících Kč)	VH po zdanění (v tisících Kč)
2012	1 993	1 527
2013	1 389	1 140
2014	1 033	811
2015	6 115	5 158

Zdroj: [20], vlastní zpracování

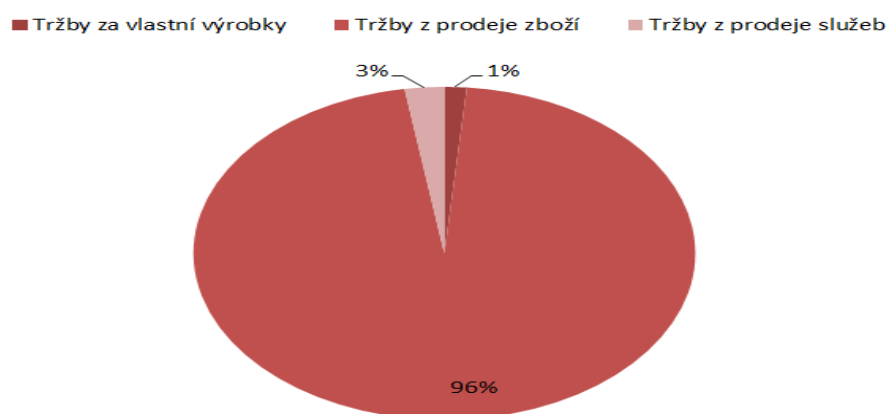
Z Tabulky 4.8 vyplývá, že Sigma podniká se ziskem v roce 2012 - 2015, v roce 2015 zisk se rapidně zvýšil o 5 082 tisíc Kč oproti roku 2014, kdy byl zisk z uváděných let nejmenší. Důvodem je, že se Sigma se stává známější mezi zákazníky, zákazníci jsou spokojeni s kvalitním a nedrahým zbožím a odebírají větší množství zboží, ze kterých Sigma vzniká zisk.

Tabulka 4.9 Výsledek hospodaření společnosti Sigma, s.r.o. za rok 2015

Střediska	Výsledek hospodaření před zdaněním (v tisících Kč)
Prod. střed. 920	8 303
Prod. střed. 900	17 442
Prod. střed. 910	3 595
Centrála	- 23 225
Celkem	6 115

Zdroj: [17], vlastní zpracování

Graf 4.3 Procentuální rozdělení tržeb společnosti Sigma, s.r.o. v roce 2015



Zdroj: [20], vlastní zpracování

Marže prodejních středisek

Marže je rozdílem mezi pořizovací cenou zboží a prodejní cenou (viz Tabulka 4.10). Je důležité, aby marže byla v kladných hodnotách, kdyby tomu tak nebylo, společnost by prodávala pod cenou, a tak by se mohla dostat do ztráty. Společnost by měla hlídat pohyb na účtech 504 a 604, z nichž se právě marže vypočítá. Prodejní střediska jsou tvořena za účelem dosahování zisku, jelikož se jedná o obchodní společnost, zisk je tvořen převážně z prodeje zboží (viz Graf 4.3).

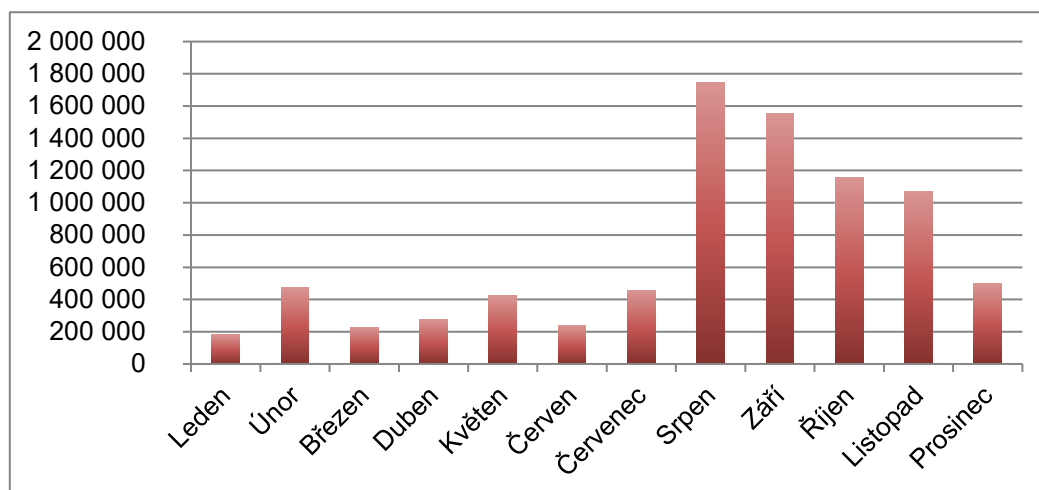
Tabulka 4.10 Marže prodejních středisek v roce 2015

Střediska	Tržby z prodeje zboží (v Kč)	Prodej zboží (v Kč)	Marže (v Kč)
Prod. střed. 920	11 408 630	3 450 896	7 957 735
Prod. střed. 900	33 266 363	15 486 306	17 780 057
Prod. střed. 910	6 860 014	3 360 033	3 499 980

Zdroj: [20], vlastní zpracování

Pomocí zvolené analytické evidence jsme zjistili součet nákladů a výnosů za samostatné měsíce, pomocí kterých jsme vypočítali výsledky hospodaření prodejních středisek i Centrály.

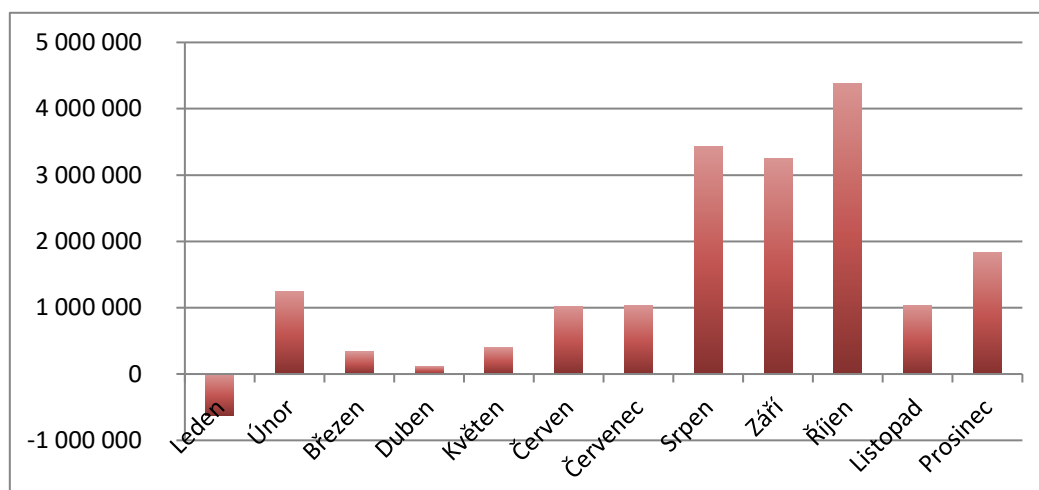
Graf 4.4 Výsledek hospodaření prodejního střediska 920 v roce 2015 v Kč



Zdroj: [17], vlastní zpracování

Prodejní středisko 920 bylo celý rok 2015 ziskové (viz Graf 4.4), na začátku roku ziskovost měla kolísavou tendenci, avšak v srpnu ziskovost rapidně stoupla. Srpnu byl výsledek hospodaření nejvyšší, a to v částce 1 746 836,45 Kč, důvodem je sezónnost. V měsících srpnu, září a říjnu se projeví opotřebovanost strojů, s kterými zemědělci pracují, jelikož sezóna zemědělcům začíná v květnu či červnu, také jsou v těchto měsících žně, kdy zemědělci pracují celé dny v kuse a stroje se nezastaví.

Graf 4.5 Výsledek hospodaření prodejního střediska 900 v roce 2015 v Kč

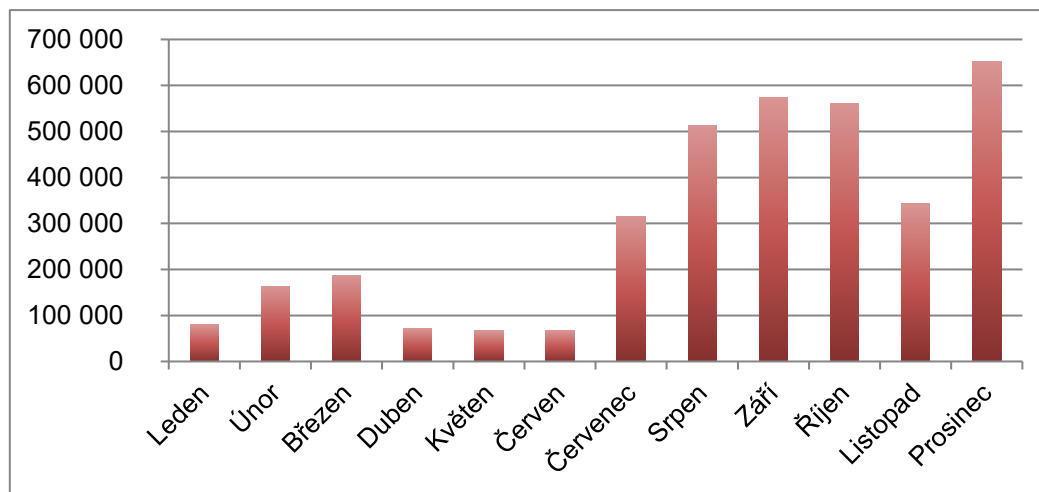


Zdroj: [17], vlastní zpracování

V lednu se prodejní středisko 900 dostalo do ztráty, důvodem bylo pořízení zboží, jelikož společnost účtuje způsobem B a pořízení zboží se účtuje přímo do spotřeby, a minimální tržby. V únoru naskladnění zboží bylo nižší než v lednu a tržby

se zvýšily. Hned po měsíci lednu, byly tržby v dubnu nejnižší. Ačkoli prodejní středisko 900 vytváří dojem, že není příliš stabilní, je nejziskovějším prodejním střediskem Sigmy. Výsledek hospodaření byl nejvyšší v měsíci říjnu, a to v částce 4 378 681,69 Kč (viz Graf 4.5).

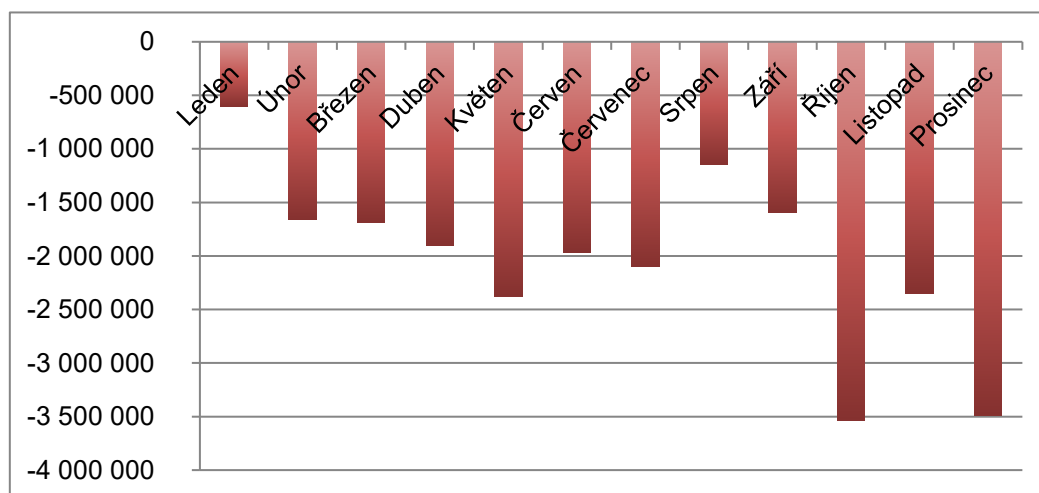
Graf 4.6 Výsledek hospodaření prodejního střediska 910 v roce 2015 v Kč



Zdroj: [17], vlastní zpracování

Prodejní středisko 910 se také do ztráty nedostalo, ale výsledky hospodaření nejsou srovnatelné s výše zmiňovanými prodejními středisky. Výsledek hospodaření byl nejvyšší v měsíci prosinci, a to v částce 652 088,55 Kč (viz Graf 4.6), což je o 3 726 593,14 Kč méně než u prodejního střediska 900 a o 1 094 747,90 Kč méně než u prodejního střediska 920. Je na zváženu, zdali prodejní středisko 910 ponechat nebo ho přestěhovat do jiného kraje.

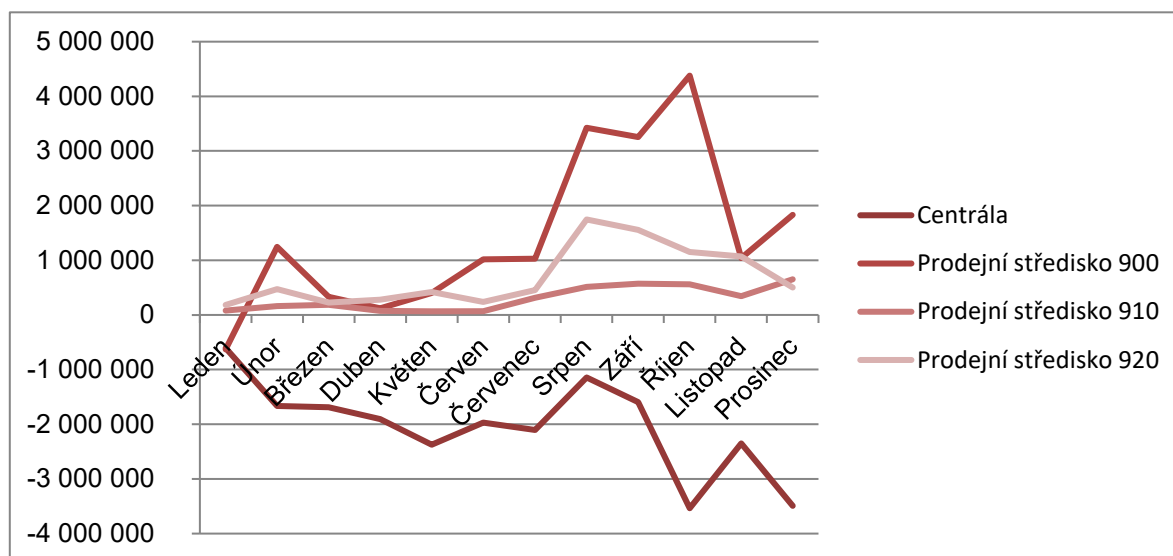
Graf 4.7 Výsledek hospodaření Centrály v roce 2015 v Kč



Zdroj: [17], vlastní zpracování

Centrála se nachází ve ztrátě po celý rok (viz Graf 4.7), jelikož její tržby jsou minimální a náklady příliš vysoké. V říjnu a prosinci byla ztrátovost srovnatelná, a zároveň největší v roce 2015. Důsledkem jsou odpisy DHM a DNM, které jsou ve výši 1 240 438,75 Kč, daň z příjmů právnických osob ve výši 1 206 120 Kč.

Graf 4.8 Porovnání výsledků hospodaření prodejních středisek a Centrály společnosti Sigma, s.r.o. v roce 2015 v Kč



Zdroj: [17], vlastní zpracování

Z grafu vyplývá, že prodejní střediska plní svou funkci a jsou zisková, nejziskovějším prodejním střediskem je prodejní středisko 900, které ziskovější asi dvakrát více než prodejní středisko 920. Prodejní středisko 900 je zlatým středem mezi prodejními středisky, po celý rok se nedostalo do ztráty, ale její výsledek hospodaření není nejvyšší. Prodejní středisko 910 se drží také v zisku, ale nedosahuje ani na částku 700 000 Kč, proto je zřejmé, že je nejslabším prodejním střediskem. Centrála je po celou dobu ztrátová, proto však tvoří prodejní střediska, které ji mají utvářet zisk. Sigma, s.r.o. je společností, která tvoří zisk pomocí prodejních středisek (viz Graf 4.8).

4.8 Návrh na přerozdělení nákladů, jež náleží jednotlivým prodejním střediskům

Dle analytické evidence jsme zjistili, že je jen pár nákladových či výnosových účtů, které jsou přiřazeny prodejním střediskům, ale reálně souvisí s prodejními středisky více nákladů, než pro které je vytvořena analytická evidence. Poté je zatěžována Centrála náklady, které ji nepatří, proto navrhuje pár opatření, která dospějí k reálnějším výsledkům hospodaření prodejních středisek i Centrály.

Nejprve dle odpisových plánů hmotného majetku Sigmy přerozdělíme hmotný majetek do jednotlivých prodejních středisek a zjistíme výši ročního odpisu (viz Tabulka 4.11). Poté snížíme účet 551000 o odpisy, jež náleží jiným prodejním střediskům, v Centrále tak klesnou odpisové náklady v prosinci, a zároveň vzrostou v prosinci náklady prodejním střediskům.

Tabulka 4.11 Seznam odpisů společnosti Sigma, s.r.o. v roce 2015

Zkratka	Majetek	Odpis	Středisko
SW001	Software Solidworks	40 910 Kč	Centrála
HIM001	Sklad na pozemku 810/17	29 077 Kč	Centrála
HIM002	Požární nádrž na pozemku 810/22	7 244 Kč	Centrála
HIM003	Zpevněná plocha pozemku 810/22	14 568 Kč	Centrála
HIM005	Výrobní hala	264 876 Kč	Centrála
HIM006	Vodovod a kanalizace	3 980 Kč	Centrála
HIM007	Komunikace	8 771 Kč	Centrála
HIM009	Administrativní budova	131 111 Kč	Centrála
HIM010	Brána	1 551 Kč	Centrála
HIM018	AKU vozík	12 900 Kč	Centrála
HIM019	Škoda Octavia 6T4 1441	39 946 Kč	Centrála
HIM020	VW Caddy 6T4 9595	31 989 Kč	Prod. střed. 920
HIM022	WV Multivan 7T0 0000	160 148 Kč	Centrála
HIM023	Fiat Ducato 7T0 6321	138 230 Kč	Prod. střed. 900
HIM024	Fotovoltaické panely	61 368 Kč	Centrála
HIM025	Vysokozdvíhový AKU vozík	32 319 Kč	Centrála
HIM026	Fiat Doblo 9T8 9999	104 798 Kč	Prod. střed. 910
HIM027	Vysokozdvíhový vozík	13 440 Kč	Prod. střed. 900
HIM028	Fiat Scudo 8T1 5555	84 178 Kč	Prod.střed. 900
HIM029	Mostový jeřáb	29 187 Kč	Centrála
HIM030	Kia Sportage 4T7 1111	127 011 Kč	Centrála

Zdroj: [17] – pohyby na účtu 551, vlastní zpracování

Dle interních zdrojů se v roce 2015 účtoval pronájem prostor pro prodejní středisko 910 na účet 518000, což jsou náklady Centrály, jedná se o částku 58 574 Kč/čtvrtletí v součtu je to částka 234 296 Kč, proto navrhujeme rovnoměrné převedení nákladů za pronájem na účet 518910, což je nákladový účet – ostatní služby pro prodejní středisko 910.

Další operací je přiřazení osobních nákladů prodejním střediskům, jež jim náleží. Osobní náklady obsahují mzdové náklady, zákonné zdravotní pojištění (dále jen „ZP“) a zákonné sociální pojištění (dále jen „SP“). Použijeme rozdělení těchto

nákladů poměrem, jelikož znám celkové náklady jednotlivých osobních nákladů a také přesný počet zaměstnanců, kteří jsou zaměstnání v prodejních střediscích, výpočet měsíčních osobních nákladů najdeme v Tabulce 4.13.

Jelikož v zákonném pojištění pro ZP a SP jsou zahrnuty i částky ZP a SP z příjmů společníků obchodní korporace ze závislé činnosti, použijeme zase poměr dle celkových mzdových nákladů a celkových příjmů společníků obchodní korporace ze závislé činnosti (viz Tabulka 4.12).

Tabulka 4.12 Přepoččet zákonného sociálního a zdravotního pojištění v r. 2015

	Mzdové náklady	Příjmy společníků ze závislé činnosti
Celkem	4 010 325,00 Kč	940 712,00 Kč
Přepočtený poměr	0,809996976	0,190003024
Zákonné pojištění ZP a SP	1 353 553,55 Kč	317 506,45 Kč

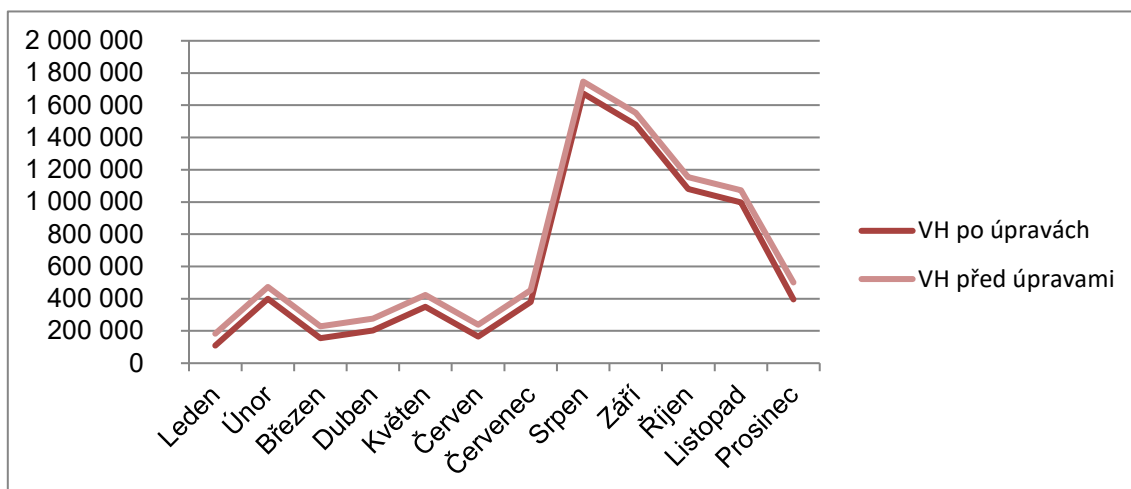
Zdroj: [17], vlastní zpracování

Tabulka 4.13 Rozdělení osobních nákladů jednotlivých středisek dle poměru

	Centrála	Prodejní středisko 920	Prodejní středisko 900	Prodejní středisko 910
Počet zaměstnanců	8	3	5	3
Přepočtený poměr	0,421052632	0,157894737	0,263157895	0,157894737
Mzdové náklady	1 688 557,89 Kč	633 209,21 Kč	1 055 348,68 Kč	633 209,21 Kč
Zákonné pojištění ZP a SP	569 917,28 Kč	213 718,98 Kč	356 198,30 Kč	213 718,98 Kč
Zákonné sociální náklady	105 784,00 Kč	39 669,00 Kč	66 115,00 Kč	39 669,00 Kč
Celkem rok 2015	2 364 259,60 Kč	886 597,35 Kč	1 477 662,25 Kč	886 597,35 Kč
Celkem měsíc	197 021,63 Kč	73 883,11 Kč	123 138,52 Kč	73 883,11 Kč

Zdroj: [17], vlastní zpracování

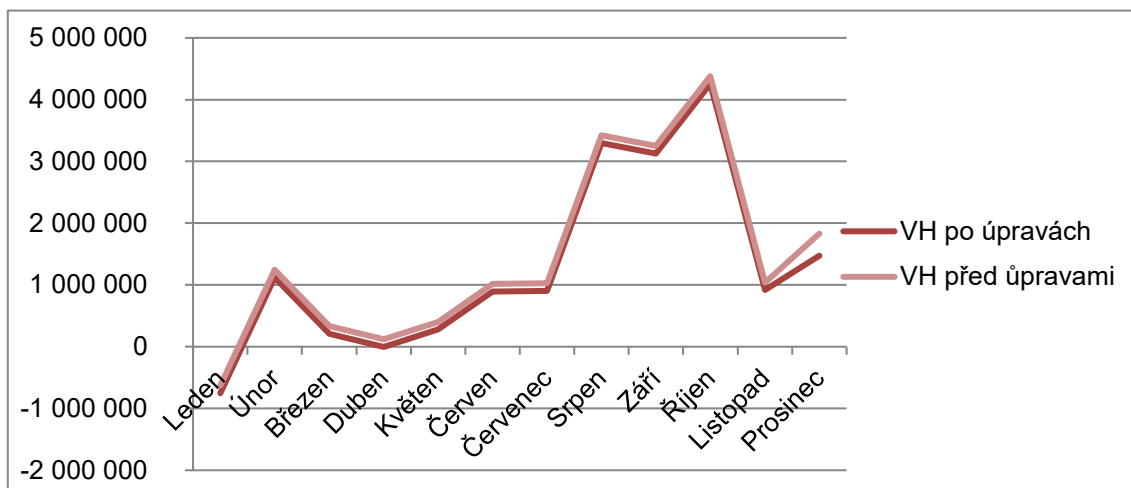
Graf 4.9 Změna výsledku hospodaření v roce 2015 u prodejního střediska 920 po přerozdělení odpisů a osobních nákladů v Kč



Zdroj: [17], vlastní zpracování

Prodejní středisko 920 se i přes přidělení odpisů a osobních nákladů do ztráty nedostalo (viz Graf 4.9). V prvních jedenácti měsících náklady vzrostly o 73 883,11 Kč, což je výše osobních nákladů pro dané středisko. V prosinci náklady vzrostly navíc o částku odpisů, která byla 31 989 Kč.

Graf 4.10 Změna výsledků hospodaření prodejního střediska 900 po přerozdělení odpisů a osobních nákladů v Kč

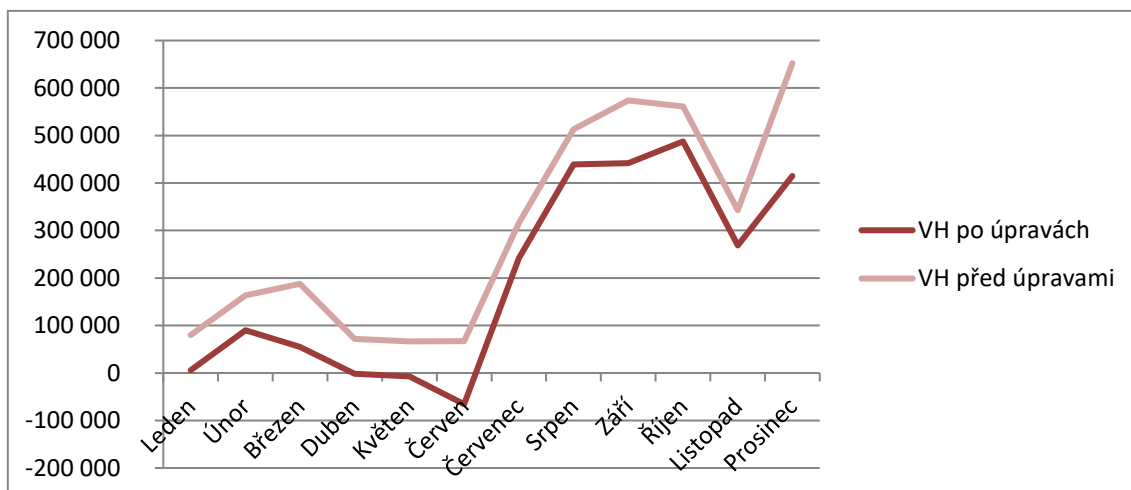


Zdroj: [17], vlastní zpracování

V lednu se u prodejního střediska 900 prohloubila ztráta, a také vznikla nová v dubnu, ale jen nepatrná v částce 4044,79 Kč (viz Graf 4.10). V prvních jedenácti měsících se zvýšily o částku 123 138,52 Kč, která odpovídá osobním nákladům, a

v prosinci náklady vzrostly o částku odpisů, která byla 235 848 Kč. Tato částka odpisů je nevyšší mezi prodejním střediskem 920, 900 a 910.

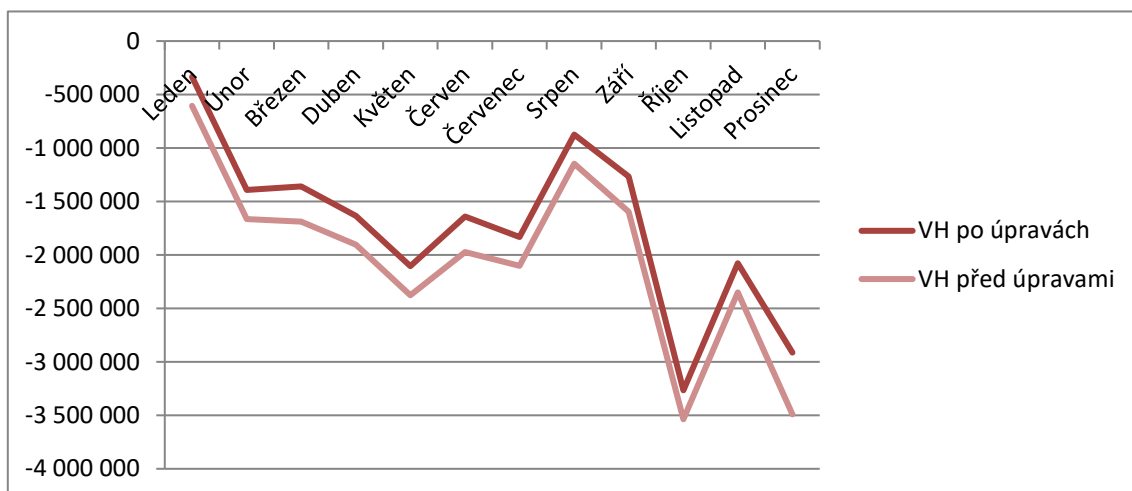
Graf 4.11 Změna výsledků hospodaření prodejního střediska 910 po přerozdělení odpisů a osobních nákladů a nájemného v Kč



Zdroj: [17], vlastní zpracování

Prodejní středisko 910 bylo od dubna do června ve ztrátě (viz Graf 4.11). Opravdu je na zvážení, zdali toto prodejní středisko ponechat či zrušit. Po osobním dotazování jsme se dozvěděli, že v kraji se nachází převážně soukromí zemědělci, kteří obstarávají pole pro svůj užitek, tudíž opotřebení zemědělských strojů je minimální a kupují zboží méně často. Na druhou stranu má větší prodej jiného sortimentu než ostatní prodejní střediska. V prosinci není už nejvyšší výsledek hospodaření, jelikož v prosinci se náklady zvýšily o 237 255,11 Kč. V prvních jedenácti měsících náklady vzrostly o osobní náklady v částce 73 883,11 Kč, každé tři měsíce, tedy březen, červen, září a prosinec o částku 58 574 Kč za pronájem prostorů, jež se nachází dané prodejní středisko a v prosinci o odpisy v částce 104 798 Kč.

Graf 4.12 Změna výsledků hospodaření Centrály po přerozdělení odpisů, osobních nákladů a nájemného prodejního střediska 910 v Kč



Zdroj: [17], vlastní zpracování

I přes přerozdělení určitých nákladů, jež souvisely s prodejními středisky, zůstává Centrála stále ztrátovou (viz Graf 4.12). Jelikož v prosinci se snížily jak odpisové náklady, osobní náklady, tak i za pronájem prostoru prodejního střediska 910, prosinec nyní není nejztrátovějším měsícem. V porovnání VH za prosinec se snížila ztráta o 578 431,46 Kč.

5. Závěr

Vnitropodnikové účetnictví je jeden z klíčových nástrojů v případě řízení určité společnosti. Poskytuje informace týkající se nákladů, výnosů, výsledků hospodaření jednotlivých vnitropodnikových útvarů, stavu zásob vytvořených vlastní činností aktivace, a souvisí také s kalkulací, pomocí kterých můžeme srovnat předem stanovené náklady s náklady skutečnými. Formu a organizaci a zaměření si určuje účetní jednotka sama, přitom však musí zabezpečit podklady pro finanční účetnictví.

Na rozdíl od vnitropodnikového účetnictví, jehož informace jsou utajené a nepřístupné pro externí uživatele, vykazované informace, které vyplývají z finančního účetnictví, jsou ovlivněny skutečností, že jejich zveřejňovaná část (zejména účetní závěrka) je přístupná i konkurenčním podnikům a poskytují se zásadně jednou za rok. Účetním obdobím vnitropodnikového účetnictví se stává zpravidla měsíc, i když automatizované zpracování dat umožní častější vykazování, často i na požádání.

V teoretické části se dále zabýváme charakteristikou a členěním nákladů. Podrobnější členění nákladů do stejnorodých skupin je předpokladem pro účinnější řízení nákladů a veličin ovlivňující výsledek hospodaření, dále členění nákladů může sloužit jako podklad pro vytvoření kalkulace, rozpočtů a tvorbu cen, odhadování faktorů, které mají tendenci snižovat náklady a určovat zdroje úspor.

V praktické části aplikujeme získané teoretické znalosti ve společnosti Sigma, s.r.o., který se zabývá převážně nákupem a prodejem náhradních dílů pro zemědělské stroje, ale také vlastní výrobou. Nejprve se zaměříme na finanční účetnictví podniku, poté na účetnictví vnitropodnikové. Zmíníme se o zaměstnancích a vývoji mzdových nákladů. Další částí je organizační struktura s popisem jednotlivých úseků. Představili jsme si vnitropodnikové interní směrnice prodejních středisek s případným návrhem na jejich aktualizaci.

Další problematikou je analytické členění nákladů a výnosů společnosti Sigma, s.r.o., kdy členění nákladů nebylo dostačující z pohledu sledování výsledků hospodaření prodejných středisek, proto také dochází ke zkresleným výsledkům hospodaření prodejných středisek. Pomocí analytické evidence zvolené u nákladových a výnosových účtů jsme vypočítali měsíční výsledky hospodaření prodejných středisek a Centrály v roce 2015.

Navrhujeme Sigmě, s.r.o. používání analytického členění nákladů i u cestovních, mzdových nákladů, nákladů na zákonné ZP a SP, zákonných sociálních nákladů, silničních daní, smluvních pokut a odpisových nákladů. Dle odpisových plánů hmotného majetku Sigmy jsme roztřídili odpisy do prodejních středisek, jež s nimi souvisí, dle interních dokladů jsme zjistili, že nájem za prostory prodejního střediska 910 byl účtován na Centrálu, proto jsme výši nájmu dle smlouvy odebrali z nákladů Centrály a přiřadili ji prodejnímu středisku 910. Poslední operací je přepočítání osobních nákladů poměrem dle počtu zaměstnanců náležícím prodejním střediskům. Po přerozdělení těchto nákladů jsme dospěli k reálnějšímu výsledku hospodaření prodejních středisek. Sigma, s.r.o. zavede navrhované analytické členění, snadněji pak může vypočítat výsledek hospodaření, který ji zobrazí reálnější obraz hospodaření prodejních středisek.

Ani přes toto snížení nákladů se Centrála nedostala do zisku, ale ztrátovost se snížila. Prodejní středisko 900 se v dubnu dostalo do mírné ztráty. I přes tuto ztrátu je prodejní středisko 900 nejziskovějším střediskem, protože prodejní středisko 900 bylo strategicky umístěno v kraji, kde půda obsahuje velký počet částic, které způsobují opotřebení náhradních dílů a je nejdéle fungujícím prodejním střediskem. Také spokojenost zákazníků a kvalita náhradních dílů či strojů je důležitým faktem, protože zákazníci mohou doporučit danou společnost ostatním zemědělcům a klientela se zvětší a tržby se zvýší. Prodejní středisko 910 se dostalo také do ztráty, a to v měsíci dubnu, květnu i červnu. Toto středisko je nejméně ziskovým, v porovnání s ostatními středisky jeho výsledek hospodaření za rok 2015 po přesunutí nákladů, jež s ním souvisí, tvoří 9,3 %, výsledek hospodaření v roce 2015 u prodejního střediska 920 tvoří 28,98 % a výsledek hospodaření v roce 2015 u prodejního střediska tvoří 61, 72 %.

Seznam použité literatury

a) knihy

- [1] HANUŠOVÁ, Helena. *Vnitropodnikové účetnictví*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2007. 120 s. ISBN 978-80-214-3373-1.
- [2] HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [3] KIMMEL, Paul, Jerry WEYGANDT a Donald KIESO. *Financial Accounting: Tools for Business Decision Making*. 5th ed. Hoboken: Wiley, 2009. 717 s. ISBN 978-0-470-23980-3.
- [4] KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
- [5] KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 440 s. ISBN 978-80-7263-942-7.
- [6] KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [7] KRÁL, Bohumil. *Vnitropodnikové účetnictví*. Praha: Trizonia, 1994. 326 s. ISBN 80-85573-31-8.
- [8] MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.
- [9] PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 736 s. ISBN 978-80-247-3024-0.
- [10] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [11] ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2009. 208 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

b) zákony, vyhlášky, standardy

- [12] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
- [13] vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- [14] zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

[15] zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

[16] zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

c) Internetové zdroje a ostatní

[17] interní materiály

[18] vnitropodnikové směrnice

[19] rozvaha

[20] výkaz zisku a ztráty

[21] webové stránky společnosti Sigma, s.r.o.

Seznam zkratek

ČNB	Česká národní banka
ČÚS	České účetní standardy
D	dal
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
FAP	faktura přijatá
FAV	faktura vystavená
FN	fixní náklady
MD	má dáti
n	průměrné celkové náklady na jednotku
N	celkové náklady v Kč
P	prodejní cena v-tého výkonu v Kč
PHM	pohonné hmoty
PPD	příjmový pokladní doklad
prod.	prodejní
Q	množství
QINT _v	předané množství vnitropodnikového výkonu
QPROD _v	prodané množství v-tého externího výkonu v jednotkách výkonu
SP	sociální pojištění
SPZ	státní poznávací značka
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
střed.	středisek
V	celkové externí výnosy v Kč
VBÚ	výpis z běžného účtu
VH	výsledek hospodaření
VINT _v	vnitropodnikový výnos v-tého výkonu v Kč
Vn	variabilní náklady
VN	celkové proporcionální náklady
VPD	výdajový pokladní doklad
vp _v	vnitropodniková cena v-tého výkonu v Kč na jednotku výkonu
ZP	zdravotní pojištění

Seznam schémat

Schéma 2.1	Vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví
Schéma 2.2	Jednookruhová soustava účetních informací
Schéma 2.3	Dvouokruhová soustava účetních informací
Schéma 2.4	Proces tvorby výkonu
Schéma 2.5	Centralizovaná organizační struktura podniku s oblečením a obuví
Schéma 2.6	Decentralizovaná organizační struktura podniku s oblečením a obuví
Schéma 3.1	Členění fixních nákladů
Schéma 3.2	Možnosti členění výnosů dle druhů
Schéma 4.1	Organizační struktura společnosti Sigma, s. r. o

Seznam tabulek

Tabulka 3.1	Druhové členění nákladů účetní jednotky
Tabulka 4.1	Mzdový náklad společnosti Sigma, s.r.o. za rok 2015
Tabulka 4.2	Číselník Centrály a prodejních středisek pro nákup PHM a opravy automobilů ve společnosti Sigma, s.r.o.
Tabulka 4.3	Navrhovaný číselník Centrály a prodejních středisek pro nákup PHM a opravy automobilů ve společnosti Sigma, s.r.o.
Tabulka 4.4	Ukázka dodržování analytické evidence u nákladů u prodejních středisek
Tabulka 4.5	Ukázka analytického členění v účetních případech prod. střed. 920
Tabulka 4.6	Ukázka analytického členění v účetních případech prod. střed. 900
Tabulka 4.7	Ukázka analytického členění v účetních případech prod. střed. 910
Tabulka 4.8	Výsledky hospodaření za rok 2012 – 2015 společnosti Sigma, s.r.o.
Tabulka 4.9	Výsledek hospodaření společnosti Sigma, s.r.o. za rok 2015
Tabulka 4.10	Marže prodejních středisek v roce 2015
Tabulka 4.11	Seznam odpisů společnosti Sigma, s.r.o. v roce 2015
Tabulka 4.12	Přepočet zákonného sociálního a zdravotního pojištění v r. 2015
Tabulka 4.13	Rozdělení osobních nákladů jednotlivých středisek dle poměru

Seznam grafů

Graf 3.1	Celkové proporcionální náklady
Graf 3.2	Celkové podproporcionální náklady
Graf 3.3	Celkové nadproporcionální náklady
Graf 4.1	Vývoj mzdových nákladů společnosti Sigma, s. r. o v roce 2015 v Kč
Graf 4.2	Průměrné měsíční mzdové náklady za rok 2012 – 2015 v Kč
Graf 4.3	Procentuální rozdělení tržeb společnosti Sigma, s.r.o. v roce 2015
Graf 4.4	Výsledek hospodaření prodejního střediska A v roce 2015 v Kč
Graf 4.5	Výsledek hospodaření prodejního střediska B v roce 2015 v Kč
Graf 4.6	Výsledek hospodaření prodejního střediska C v roce 2015 v Kč
Graf 4.7	Výsledek hospodaření Centrály v roce 2015 v Kč
Graf 4.8	Porovnání výsledků hospodaření prodejních středisek a Centrály společnosti Sigma, s.r.o. v roce 2015 v Kč
Graf 4.9	Změna výsledku hospodaření v roce 2015 u prodejního střediska A po přerozdělení odpisů a osobních nákladů v Kč
Graf 4.10	Změna výsledku hospodaření v roce 2015 u prodejního střediska B po přerozdělení odpisů a osobních nákladů v Kč
Graf 4.11	Změna výsledků hospodaření prodejního střediska C po přerozdělení odpisů a osobních nákladů a nájemného v Kč
Graf 4.12	Změna výsledků hospodaření Centrály po přerozdělení odpisů, osobních nákladů a nájemného prodejního střediska C v Kč

Seznam vzorců

Vzorec 3.1	Lineární nákladová funkce celkových nákladů
Vzorec 3.2	Vzorec průměrných celkových nákladů
Vzorec 3.3	Rozložení vzorce průměrných celkových nákladů
Vzorec 3.4	Externí výnosy
Vzorec 3.5	Interní výnosy

Seznam obrázků

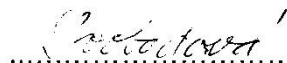
Obrázek 4.1	Oblasti působnosti jednotlivých prodejních středisek v ČR
-------------	---

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 5. 5. 2017



Natálie Svobodová

Seznam příloh

Příloha č. 1	Rozvaha společnosti Sigma, s.r.o.
Příloha č. 2	Výkaz zisku a ztrát společnosti Sigma, s.r.o.
Příloha č. 3	Vnitropodnikové směrnice prodejních středisek
Příloha č. 4	Účtový rozvrh společnosti Sigma, s.r.o. - náklady
Příloha č. 5	Účtový rozvrh společnosti Sigma, s.r.o. - výnosy
Příloha č. 6	Výpočty k Tabulce č. 4.11 a č. 4.12
Příloha č. 7	Výsledek hospodaření Centrály za rok 2015 v Kč
Příloha č. 8	Výsledek hospodaření Centrály po úpravě za rok 2015 v Kč
Příloha č. 9	Výsledek hospodaření prod. střed. 920 za rok 2015 v Kč
Příloha č. 10	Výsledek hospodaření prod. střed. 920 po úpravě za rok 2015 v Kč
Příloha č. 11	Výsledek hospodaření prod. střed. 900 za rok 2015 v Kč
Příloha č. 12	Výsledek hospodaření prod. střed. 900 po úpravě za rok 2015 v Kč
Příloha č. 13	Výsledek hospodaření prod. střed. 910 za rok 2015 v Kč
Příloha č. 14	Výsledek hospodaření prod. střed. 910 po úpravě za rok 2015 v Kč